

a majetok nadobudnutý zámenou naďalej pre skúmané subjekty verejnej správy platí výnimka. Vývoj oceňovacích veličín od roku 1993 je v tabuľke na nasledujúcej strane.

Tab. 2 Oceňovanie dlhodobého nehmotného majetku ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu

1993-2002	2003-2004	2005-2007	2008 -2009	2010 -
Oceňovacie veličiny sú: - obstarávacia cena, - reprodukčná obstarávacia cena, - vlastné náklady.	Oceňovacie veličiny sú: - obstarávacia cena, - reprodukčná obstarávacia cena, - vlastné náklady	Oceňovacie veličiny sú: - obstarávacia cena, - reprodukčná obstarávacia cena, - vlastné náklady - reálna hodnota pre majetok nadobudnutý vkladom alebo kúpou podniku.	Oceňovacie veličiny sú: - obstarávacia cena, - reprodukčná obstarávacia cena, - vlastné náklady, - reálna hodnota pre majetok nadobudnutý: vkladom, kúpou podniku, alebo zámenou. <i>okrem subjektov verejnej správy</i>	Oceňovacie veličiny sú: - obstarávacia cena, - reprodukčná obstarávacia cena, - vlastné náklady, - reálna hodnota pre majetok nadobudnutý: kúpou podniku vkladom alebo zámenou <i>okrem subjektov verejnej správy</i>

Podľa zákona o účtovníctve je účtovná jednotka povinná ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka upraviť ocenenie hodnoty dlhodobého nehmotného majetku a odpisovať majetok v súlade s účtovnými zásadami a metódami. Zníženie ocenenia dlhodobého nehmotného majetku sa v účtovníctve zachytáva dvojakým spôsobom, a to prostredníctvom:

- odpisov - pri trvalom znížení hodnoty, ak nejde o škodu,
- opravných položiek, ak je opodstatnený predpoklad zníženia hodnoty majetku pod jeho účtovnú hodnotu.

Odpisy dlhodobého nehmotného majetku sú v jednotlivých obdobiach vývoja účtovníctva rozpočtových organizácií v Slovenskej republike rôzne riešené. Tradične až do roku 2002, okrem výnimiek, rozpočtové organizácie neodpisovali dlhodobý majetok. Od roku 2003 v zákone č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z. n. p. ustanovenia o odpisovaní dlhodobého nehmotného majetku neobsahovali výnimku pre rozpočtové organizácie. Rozpočtové organizácie od roku 2003 odpisovali dlhodobý nehmotný majetok. Rozpočtové organizácie, ktoré sú klientmi Štátnej pokladnice, mali v rokoch 2003-2004 ustanovenú povinnosť odpisovať nehmotný majetok aj zákonom o štátnej pokladnici. Od roku 2005 do súčasnosti rozpočtové organizácie odpisujú dlhodobý nehmotný majetok v súlade s ustanoveniami zákona o účtovníctve. [2, s.79]

Odpisy dlhodobého nehmotného majetku sú v jednotlivých obdobiach vývoja účtovníctva príspevkových organizácií v Slovenskej republike rôzne riešené. Tradične príspevkové organizácie odpisovali dlhodobý majetok, pričom odpisovanie bolo riešené v osobitných predpisoch. Napr. v rokoch 1993-2004 pre odpisy dlhodobého nehmotného majetku platili ustanovenia zákona o účtovníctve s tým, že osobitný predpis ustanovuje pre príspevkové organizácie iný postup. Osobitnými predpismi boli zákon o rozpočtových pravidlách a neskôr aj zákon o Štátnej pokladnici. V súčasnosti od roku 2005 príspevkové organizácie odpisujú dlhodobý nehmotný majetok v súlade so zákonom o účtovníctve. Pre odpisy dlhodobého

nehmotného majetku platia ustanovenia zákona o účtovníctve s tým, že osobitný predpis neustanovuje pre príspevkové organizácie iný postup. [2, s.173]

Obce, do konca roka 2002, neodpisovali dlhodobý nehmotný majetok (okrem majetku využívaného v hospodárskej činnosti). Od roku 2003 obce a VÚC odpisujú dlhodobý nehmotný majetok v súlade s ustanoveniami zákona o účtovníctve.

Podľa zákona o účtovníctve rozpočtové organizácie do konca roka 2007 patrili k účtovným jednotkám, ktoré tvorili opravné položky v obmedzenom rozsahu, a to len opravné položky podľa osobitného predpisu (zákona o dani z príjmov). Pre príspevkové organizácie, obce a VÚC platili rovnaké ustanovenia. Od roku 2008 tvoria vybrané subjekty verejnej správy opravné položky v súlade so zákonom o účtovníctve. Ďalšie ustanovenia k tvorbe a zúčtovaniu opravných položiek všeobecne a k dlhodobému nehmotnému majetku obsahuje opatrenie Ministerstva financií SR. [2, s.82]

Vývoj odpisov a opravných položiek od roku 1993 je zaznamenaný v nasledovnej tabuľke:

Tab. 3 Zníženie ocenenia dlhodobého nehmotného majetku

	1993-2002	2003-2004	2005-2007	2008 -
Odpisy <i>PO</i>	V rokoch 1993-2004 platili ustanovenia zákona o účtovníctve s tým, že osobitný predpis (zákon o rozpočtových pravidlách a neskôr zákon o Štátnej pokladnici) ustanovoval pre príspevkové organizácie iný postup.		Od roku 2005 príspevkové organizácie odpisujú dlhodobý nehmotný majetok v súlade s ustanoveniami zákona o účtovníctve.	
<i>RO</i>	Do konca roka 2002 rozpočtové organizácie (okrem výnimiek) neodpisovali dlhodobý nehmotný majetok.	Od roku 2003 v súlade so zákonom o účtovníctve odpisujú dlhodobý nehmotný majetok. Rozpočtové organizácie, ktoré sú klientmi Štátnej pokladnice, mali v rokoch ustanovenú povinnosť odpisovať nehmotný majetok aj zákonom o štátnej pokladnici.	Od roku 2005 rozpočtové organizácie odpisujú dlhodobý nehmotný majetok v súlade s ustanoveniami zákona o účtovníctve.	
<i>VÚC, obce</i>	Do konca roka 2002 obce, okrem majetku využívaného v hospodárskej činnosti, neodpisovali dlhodobý nehmotný majetok.	Od roku 2003 obce a VÚC odpisujú dlhodobý nehmotný majetok v súlade s ustanoveniami zákona o účtovníctve.		
Opravné položky <i>RO, PO, obce, VÚC</i>	Do konca roka 2007 tvorili rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, obce a VÚC opravné položky v obmedzenom rozsahu, podľa zákona o dani z príjmov.			Od roku 2008 tvorba opravných položiek v súlade so zákonom o účtovníctve.

Záver

Dlhodobý nehmotný majetok predstavuje majetok nemateriálnej podstaty. Obsahové vymedzenie a oceňovanie je bližšie upravené opatreniami MF SR platnými v príslušných obdobiach. V príspevku je pre vybrané subjekty verejnej správy – rozpočtové a príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky v textovej a tabuľkovej forme spracovaný vývoj od

roku 1993 po súčasnosť: dolnej hranice ocenenia dlhodobého nehmotného majetku, ktorá je stanovená osobitným predpisom; oceňovacích veličín ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu; odpisovanie a tvorba opravných položiek.

Abstrakt

Príspevok je zameraný na nasledovné vybrané subjekty: rozpočtové a príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky ako samostatnú skupinu účtovných jednotiek so spoločnou právnou úpravou účtovníctva v Slovenskej republike. Dlhodobý nehmotný majetok predstavuje majetok nemateriálnej podstaty, z ktorého používania plynú účtovnej jednotke ekonomické úžitky, jeho doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok a dolnú hranicu ocenenia stanovuje osobitný predpis. Predmetom príspevku je obsahové vymedzenie a oceňovanie dlhodobého nehmotného majetku v rokoch 1993-2010.

Klíčová slova: Dlhodobý nehmotný majetok, Oceňovanie, Odpisy, Opravné položky

Summary

This article is focused on selected public sector entities in Slovak Republic: budgetary and allowance organizations, municipalities and higher territorial units. Intangible assets are identifiable non-monetary assets without physical substance, their useful life exceeds one year and whose valuation exceed amount specified in the special legislation - Act of Income. In article is defined recognition and valuation of intangible asstes in years 1993-2010.

Key words: Intangible Assets, Valuation, Depriation, Value Adjustment

JEL klasifikácia: M41, M40

Použité zdroje:

- [1] KOVALČÍKOVÁ, A. – KORDOŠOVÁ A. : Účtovníctvo rozpočtových organizácií a príspevkových organizácií. Bratislava: Edičné stredisko Ekonomickej Univerzity v Bratislave 1994, ISBN 80-225-0616-8
- [2] KOVALČÍKOVÁ, A. – Kordošová A. : Účtovníctvo rozpočtových organizácií, príspevkových organizácií a obcí. Bratislava: Iura Edition 2008, ISBN 978-80-8078-221-4.
- [3] Zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov.
- [4] Zákon č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkov (zákon o samosprávnych krajoch) v znení neskorších predpisov.
- [5] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [6] Zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
- [7] Opatrenie MF SR zo 17. decembra 2002 č.23340/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcová účtová osnova pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, obce, vyššie územné celky, príspevkové organizácie a niektoré iné právnické osoby, ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie, §12, ods. 5.
- [8] Opatrenie MF SR č. 24 501/2003-92 z 11. decembra 2003, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky v z n. p., §16, ods. 4.

- [9] Opatrenie MF SR č. MF/16786/2007-31 z 8. augusta 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v z. n. p., §21, ods.2.

Kontakt

Zuzana Krišková, Ing., Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel. č.: +421 2 6729 5775, e-mail: [zuz.kriskova@gmail](mailto:zuz.kriskova@gmail.com)

DANE A TRANSFERY V ÚČTOVNÍCTVE VEREJNÉHO SEKTORA⁴²

Taxes and Transfers in the Public Sector Accounting

Marianna Kršková

K špecifickým problémom účtovníctva subjektov verejného sektora patria dane a tranfery, ktoré predstavujú vo svojej podstate nevýmenné transakcie. Základné požiadavky na vykazovanie, oceňovanie a zverejňovanie informácií o výnosoch z titulu nevýmenných transakcií iných ako sú transakcie vznikajúce pri kombinácii subjektov sú riešené v štandarde IPSAS 23 – Výnosy z nevýmenných transakcií (dane a transfery) (*IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)*). Cieľom štandardu IPSAS 23 je stanoviť požiadavky na účtovné vykazovanie výnosov z titulu nevýmenných transakcií iných ako sú transakcie vznikajúce pri kombinácii subjektov. Štandard tiež rieši otázky, ktoré sa musia zvažovať pri vykazovaní a oceňovaní výnosov z nevýmenných transakcií vrátane identifikácie vkladov vlastníkov.

Charakteristika nevýmenných transakcií

Nevýmenné transakcie (*non-exchange transactions*) predstavujú transakcie, ktoré nie sú výmenné. Pri nevýmennnej transakcii subjekt buď získa hodnotu od iného subjektu bez toho, aby jej výmenou poskytol približne rovnakú hodnotu alebo poskytuje hodnotu inému subjektu bez toho, aby priamo obdržal približne rovnakú hodnotu, napríklad daňovníci platia dane, pretože platenie daní vyžaduje daňový zákon a na druhej strane vláda poskytuje daňovníkom veľké množstvo verejných služieb bez ohľadu na to, v akej výške platia dane.

Nevýmenné transakcie sa v zmysle štandardu IPSAS 23 členia na tieto skupiny:

1. dane (*taxes*), a
2. transfery (*transfers*), vrátane:

⁴² Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu Vedeckej grantovej agentúry Ministerstva školstva SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č. 1/0284/08 „Metodologické aspekty účtovníctva, audítorstva a kontroly v mikroekonomickom prostredí s dôrazom na potreby teórie a praxe v kontexte národných a nadnárodných požiadaviek“.

- odpustenia dlhov a prevzatia záväzkov (*debt forgiveness and assumption of liabilities*),
- pokút a penále (*finés*),
- dedičstva (*bequests*),
- darov vrátane tovarov a výrobkov v „naturáliách“ (*gifts and donations, including goods in-kind*),
- služieb v „naturáliách“ (*services in-kind*).

Dane

Dane (*taxes*) sú pre mnohé vlády a ostatné subjekty verejného sektora hlavným zdrojom výnosov a predstavujú ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál povinne platené alebo splatné v súlade so zákonmi a predpismi subjektom verejného sektora za účelom poskytnutia výnosov vláde. Dane neobsahujú pokuty alebo penále uložené pri porušení zákona. Subjekt vykáže majetok z titulu daňových transakcií, ak nastane zdaniteľná udalosť a sú splnené kritériá pre vykázanie majetku. Prostriedky z titulu daní spĺňajú definíciu majetku, ak subjekt tieto prostriedky ovláda ako výsledok minulej udalosti (zdaniteľná udalosť) a očakáva, že z týchto prostriedkov mu budú plynúť budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál. Prostriedky z titulu daní spĺňajú kritériá pre vykázanie ako majetok, ak je pravdepodobné, že nastane prírastok prostriedkov a môže byť spoľahlivo určená ich reálna hodnota. Dane spĺňajú definíciu nevýmennej transakcie, pretože daňovník prevádza výnosy vláde bez toho, aby výmenou priamo obdržal približne rovnakú hodnotu. Daňovník môže mať úžitky z množstva vládou zavedených sociálnych politík, ale tieto politiky nie sú poskytované priamo ako protihodnota za zaplatené dane.

Transfery

Transfery (*transfers*) sú prírastky budúcich ekonomických úžitkov alebo využiteľného potenciálu z nevýmenných transakcií s výnimkou daní. Subjekt vykáže majetok týkajúci sa transferov v prípade, ak prevádzané prostriedky vyhovujú definícii majetku a sú splnené kritériá pre vykázanie majetku, s výnimkou služieb v „naturáliách“, ktoré môžu, ale nemusia byť vykázané. Transfery spĺňajú definíciu nevýmennej transakcie, pretože prevádzajú prostriedky z jedného subjektu do druhého bez toho, aby výmenou poskytovali približne rovnaké hodnoty, a nie sú daňami definovanými v štandarde IPSAS 23. Transfery spĺňajú definíciu majetku, ak subjekt tieto prostriedky ovláda ako výsledok minulej udalosti (transfer) a očakáva, že z týchto prostriedkov mu budú plynúť budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál. Transfery spĺňajú kritériá pre vykázanie ako majetok, ak je pravdepodobné, že nastane prírastok prostriedkov a môže byť spoľahlivo určená ich reálna hodnota. Transfery zahŕňajú odpustenie dlhov a prevzatie záväzkov; pokuty a penále; dedičstvo; dary vrátane tovarov a výrobkov v „naturáliách“; služby v „naturáliách“.

Odpustenie dlhov a prevzatie záväzkov

Veritelia sa niekedy zrieknu svojich práv vyberať dlhy, ktoré im dlží subjekt verejného sektora a tým sa dlh zruší. Napríklad v zmysle štandardu IPSAS 23 ústredná vláda môže zrušiť pôžičku miestnej vlády. V tomto prípade miestna vláda vykáže zníženie záväzku, pretože predtým vykázaný záväzok zanikol. Subjekty vykážu výnosy týkajúce sa odpustenia dlhov v prípade, že bývalý dlh už nevyhovuje definícii záväzku alebo nespĺňa kritériá pre

vykázanie ako záväzok. Výnos z titulu odpustenia dlhov je ocenený na úrovni reálnej hodnoty odpusteného dlhu, zvyčajne ide o účtovnú hodnotu odpusteného dlhu.

Pokuty a penále

Pokuty a penále predstavujú ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál získaný alebo nárokovaný subjektom verejného sektora od jednotlivca alebo iného subjektu na základe rozhodnutia súdu alebo iného súdneho orgánu ako dôsledok porušenia zákonov alebo predpisov jednotlivcom alebo iným subjektom. Pokuty a penále sú vykázané ako výnos v prípade, že pohľadávka vyhovuje definíciu majetku a spĺňa kritériá pre vykázanie ako majetok. Ak subjekt vyberá pokuty a penále ako zástupca, pokuty a penále nebudú jeho výnosom ako inkasujúceho subjektu. Majetok z titulu pokút a penále je ocenený najlepším odhadom prírastku prostriedkov subjektu.

Dedičstvo

Dedičstvo je transferom uskutočneným v súlade s ustanoveniami v závete zomrelej osoby. Minulá udalosť vedúca k ovládaniu prostriedkov predstavujúcich budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál z dedičstva nastane, ak má subjekt vynútiteľný nárok, napríklad pri smrti ako pozostalý alebo pri schválení nadobudnutia dedičstva, v závislosti na zákonoch príslušnej jurisdikcie. Dedičstvo spĺňajúce definíciu majetku je vykázané ako majetok a výnosy, ak je pravdepodobné, že subjektu prinesie budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál a môže byť spoľahlivo zistená reálna hodnota majetku.

Dary vrátane tovarov a výrobkov v „naturáliách“

Dary sú dobrovoľné transfery majetku zahŕňajúce peňažné prostriedky alebo iný majetok určený na zabezpečenie príjmov, tovary, výrobky a služby v „naturáliách“, ktoré jeden subjekt prevedie inému subjektu, zvyčajne bez ustanovení. Minulou udalosťou vedúcou k ovládaniu prostriedkov predstavujúcich budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál je pri daroch peňažných prostriedkov alebo iného majetku určeného na zabezpečenie príjmov a tovarov a výrobkov v „naturáliách“ zvyčajne príjem daru. Dary (iné ako služby v „naturáliách“) sú vykázané ako majetok a výnosy, ak je pravdepodobné, že subjekt získa budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál, a môže byť spoľahlivo určená reálna hodnota majetku. Pri daroch často dochádza k tomu, že vlastné darovanie a prevod právneho nároku prebiehajú súčasne a v týchto prípadoch niet pochybnosti o tom, že subjekt získa budúce ekonomické úžitky.

Tovary a výrobky v „naturáliách“ predstavujú hmotný majetok bezplatne prevedený subjektu v nevýmennej transakcii, ktorý však môže podliehať ustanoveniam. Tovary a výrobky v „naturáliách“ sú vykázané ako majetok, ak sú obdržané alebo o ich obdržaní existuje záväzná zmluva. Ak nie je obdržanie tovarov a výrobkov v „naturáliách“ spojené s podmienkami, výnos je vykázaný okamžite. Ak je obdržanie tovarov a výrobkov v „naturáliách“ spojené s podmienkami, je vykázaný záväzok, po splnení podmienok je záväzok znížený a je vykázaný výnos.

Dary vrátane tovarov a výrobkov v „naturáliách“ sú pri prvotnom vykázaní ocenené na úrovni ich reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia, ktorá môže byť určená s odkazom na aktívny trh alebo odborným odhadom.

Služby v „naturáliách“