

For the non-profit entities, committed and diversified financial resources are a primary condition of existence. The important financing sources are donations as well as income gained through taxes as a specific financing source for non-profit entities.

Key words: non-profit accounting entities, financial resources, donations, part of paid tax

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] KORDOŠOVÁ, A. 2008. Účtovníctvo neziskových účtovných jednotiek. Bratislava : EKONÓM, 2008. 145 s. ISBN 978-80-225-2658-6.
- [2] KORDOŠOVÁ, A. 2010. Neziskové účtovné jednotky ako prijímatelia podielu zaplatenej dane. In Teória a prax v účtovníctve a v audítorstve v kontexte svetového vývoja. Bratislava : EKONÓM, 2010. ISBN 978-80-225-2960-0, s. 40 - 41.
- [3] Zákon č. 213/1997 Z. z. o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby v znení neskorších predpisov.
- [4] Zákon č. 34/2002 Z. z. o nadáciách a o zmene Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov.
- [5] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [6] www.1snsc.sk
- [7] www.rozhodni.sk

Kontakt

Alena Kordošová, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 764, kordosov@euba.sk

VÝNOSY Z TRANSFEROV V ÚČTOVNÍCTVE ROZPOČTOVÝCH ORGANIZÁCIÍ

Revenues from transfers in the accounting of the budgetary organizations

Antónia Kovalčíková

Úvod

Účtovanie výnosov z transferov je špecifický problém v účtovníctve rozpočtových organizácií prijatím nových postupov účtovania v Slovenskej republike od roku 2008. Ako transfery, bežné transfery alebo kapitálové transfery, sa účtujú dotácie, príspevky, rozpočtové bežné výdavky, kapitálové výdavky, granty a iné finančné operácie.³⁶ Výnosy z transferov sa účtujú v účtovných jednotkách, ktoré sú „konečnými“ prijímateľmi transferov. Transfery poskytované prostredníctvom štátnej rozpočtovej organizácie, ktorá je zároveň zriaďovateľom inej rozpočtovej organizácie alebo príspevkovej organizácie, štátnej rozpočtovej organizácie, obce, vyššieho územného celku, sa v týchto účtovných jednotkách účtujú ako zúčtovacie vzťahy, nezobrazia sa ako výsledkové operácie.

1 Podstata účtovania prijatých transferov

Prijaté transfery sa v rozpočtových organizáciách, ktoré sú konečnými prijímateľmi transferov, zúčtujú do výnosov podľa zásad ich účtovania. Transfery sa rozlišujú na kapitálové a bežné.

Prijaté **kapitálové transfery** sa zúčtujú ako „časovo rozlíšený výnos“. Prijaté kapitálové transfery sa v uvedených rozpočtových organizáciách zúčtujú do výnosov bežného obdobia prostredníctvom:

- špecifického zúčtovacieho vzťahu alebo
- výnosov budúcich období.

Podstata účtovania prostredníctvom **zúčtovacieho vzťahu** spočíva v tom, že zúčtovanie kapitálového transferu sa zaúčtuje ako zúčtovací vzťah - záväzok, konkrétne prostredníctvom účtu 353 – *Zúčtovanie transferov štátneho rozpočtu* alebo 355 – *Zúčtovanie transferov rozpočtu obce alebo vyššieho územného celku*, ktorý sa postupne znižuje a zúčtováva do výnosov bežného účtovného obdobia vo výške odpisov, zostatkovej ceny a opravnej položky dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku zaúčtovaných v rozpočtových organizáciách. Tento postup sa používa napríklad, ak ide o kapitálový transfer poskytnutý štátnej rozpočtovej organizácii zo štátneho rozpočtu zriaďovateľom, kapitálový transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej obcou z rozpočtu tejto obce, kapitálový transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej vyšším územným celkom z rozpočtu tohto vyššieho územného celku.

Podstata účtovania prostredníctvom položky **výnosov budúcich období** spočíva v tom, že zúčtovanie kapitálového transferu sa zaúčtuje na účte 384 – *Výnosy budúcich období*,

³⁶ Opatrenie Ministerstva financií SR č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov. 2008, 2010. § 19 ods.1

a výnosy budúcich období sa postupne rozpúšťajú - zúčtovávajú do výnosov bežného účtovného obdobia vo výške odpisov, zostatkovej ceny a opravnej položky dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku zaúčtovaných v rozpočtových organizáciách. Tento postup sa používa napríklad, ak ide o kapitálový transfer poskytnutý štátnej rozpočtovej organizácii od ostatných subjektov verejnej správy i mimo verejnej správy (napr. od podnikateľov, nadácií, občianskych združení, z rozpočtu obce, z rozpočtu vyššieho územného celku, od Európskych spoločenstiev), kapitálový transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej obcou zo štátneho rozpočtu prostredníctvom obce, kapitálový transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej vyšším územným celkom zo štátneho rozpočtu prostredníctvom vyššieho územného celku, kapitálový transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej obcou z rozpočtu vyšších územných celkov alebo z rozpočtu iných obcí, ktoré nie sú zriaďovateľom rozpočtovej organizácie, kapitálový transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej vyšším územným celkom z rozpočtu obcí alebo z rozpočtu iných vyšších územných celkov, ktoré nie sú zriaďovateľom rozpočtovej organizácie, od podnikateľov, nadácií, občianskych združení, od Európskych spoločenstiev.

Ako vyplýva z uvedeného **zúčtovanie kapitálových transferov** od zriaďovateľa i od iných subjektov sa **účtuje do výnosov v časovej a vecnej súvislosti s odpismi, opravnými položkami, zostatkovými cenami dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku.**

Prijaté **bežné transfery** sa v rozpočtových organizáciách, ktoré sú konečnými prijímateľmi, **zúčtujú ako výnosy bežného obdobia** podľa zásad účtovania výnosov z transferov, a to vo vecnej a časovej súvislosti:

- s výdavkami rozpočtovej organizácie alebo
- s nákladmi rozpočtovej organizácie.

Zúčtovanie bežných transferov sa účtuje do výnosov **vo vecnej a časovej súvislosti s výdavkami rozpočtovej organizácie** napríklad, ak ide o bežný transfer poskytnutý štátnej rozpočtovej organizácii zo štátneho rozpočtu zriaďovateľom, bežný transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej obcou z rozpočtu tejto obce, bežný transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej vyšším územným celkom z rozpočtu tohto vyššieho územného celku.

Zúčtovanie bežných transferov sa účtuje do výnosov **vo vecnej a časovej súvislosti s nákladmi rozpočtovej organizácie** napríklad, ak ide o bežný transfer poskytnutý štátnej rozpočtovej organizácii od ostatných subjektov verejnej správy, od subjektov mimo verejnej správy (napr. od podnikateľov, nadácií, občianskych združení, z rozpočtu obce, z rozpočtu vyššieho územného celku, od Európskych spoločenstiev), bežný transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej obcou zo štátneho rozpočtu prostredníctvom tejto obce, bežný transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej vyšším územným celkom zo štátneho rozpočtu prostredníctvom tohto vyššieho územného celku, bežný transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej obcou z rozpočtu vyšších územných celkov alebo z rozpočtu iných obcí, ktoré nie sú zriaďovateľom rozpočtovej organizácie, bežný transfer poskytnutý rozpočtovej organizácii zriadenej vyšším územným celkom z rozpočtu obcí alebo z rozpočtu iných vyšších územných celkov, ktoré nie sú zriaďovateľom rozpočtovej organizácie, od podnikateľov, nadácií, občianskych združení, od Európskych spoločenstiev.

Prijaté transfery, kapitálové aj bežné, ako zdroje financovania sa v rozpočtových organizáciách účtujú ako zúčtovací vzťah, konkrétne na účte 352 – *Zúčtovanie z financovania zo štátneho rozpočtu* alebo 354 – *Zúčtovanie z financovania z rozpočtu obce a vyššieho územného celku* alebo 357 – *Ostatné zúčtovanie rozpočtu obce a vyššieho územného celku* alebo ako ďalšie zúčtovacie vzťahy podľa zdroja transferu a podľa stanovených podmienok.

2 Účty rámcovej účtovej osnove na účtovanie zúčtovacích vzťahov z prijatých transferov a na účtovanie výnosov z transferov

V rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky platnej v Slovenskej republike od roku 2008 sú na účtovanie zúčtovacích vzťahov vrátane výnosov budúcich období z titulu prijatých transferov zaradené účty účtovej skupiny 35 – *Zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy*, účty 371 – *Zúčtovanie s Európskymi spoločenstvami*, 372 – *Transfery a ostatné zúčtovanie so subjektami mimo verejnej správy*, 384 – *Výnosy budúcich období*.

V rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky platnej v Slovenskej republike od roku 2008 sú zaradené účty účtovej skupiny:

- * 68 – *Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov v štátnych rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách,*
- * 69 – *Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov v obciach, vyšších územných celkoch a v rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách zriadených obcou alebo vyšším územným celkom.*

Výnosy z transferov z hľadiska vymedzených účtov v rámcovej účtovej osnove na ich účtovanie sa členia takto:

▪ podľa pôsobenia rozpočtovej organizácie na:

výnosy z transferov v štátnych rozpočtových organizáciách (v rozpočtových organizáciách v ústrednej správe),
výnosy z transferov v rozpočtových organizáciách zriadených obcou alebo vyšším územným celkom (v rozpočtových organizáciách v územnej samospráve).

Toto členenie je premietnuté vo vytvorení dvoch samostatných účtových skupín na účtovanie výnosov z transferov, a to účtovej skupiny 68 a 69.

▪ podľa konkrétneho zdroja transferu v tomto rozdelení:

<i>V štátnych rozpočtových organizáciách na:</i>
- výnosy z transferov zo štátneho rozpočtu,
- výnosy z transferov od ostatných subjektov verejnej správy,
- výnosy z transferov od Európskych spoločenstiev,
- výnosy z transferov od ostatných subjektov mimo verejnej správy.

Toto členenie je premietnuté vo vytvorení samostatných syntetických účtov na ich účtovanie v účtovej skupine 68.

V rozpočtových organizáciách zriadených obcou alebo vyšším územným celkom na:

- výnosy z transferov z rozpočtu obce alebo vyššieho územného celku,
- výnosy z transferov zo štátneho rozpočtu a od iných subjektov verejnej správy,
- výnosy z transferov od Európskych spoločenstiev,
- výnosy z transferov od ostatných subjektov mimo verejnej správy.

Toto členenie je premietnuté vo vytvorení samostatných syntetických účtov na ich účtovanie v účtovej skupine 69.

▪ **podľa druhu transferu na:**

výnosy z bežných transferov	výnosy z kapitálových transferov
-----------------------------	----------------------------------

Toto členenie je premietnuté vo vytvorení samostatných syntetických účtov na ich účtovanie v rámci účtovej skupiny 68 a 69.

V priebehu roka účtujú rozpočtové organizácie výnosy z transferov na príslušný účet účtovej skupiny 68 alebo 69 podľa druhu transferu a podľa konkrétneho zdroja transferu. Súvzťažné účty sú rôzne účty podľa druhu transferu a podľa konkrétneho zdroja transferu.

Abstrakt

Výnosy z transferov patria k aktuálnym problémom riešeným v účtovníctve rozpočtových organizácií. Príspevok obsahuje podstatu účtovania výnosov z transferov v rozpočtových organizáciách v kontexte nových postupov účtovania v Slovenskej republike od roku 2008.

Kľúčová slova: účtovníctvo, rozpočtová organizácia, výnosy z transferov.

Summary

Revenues from transfers belong to the actual problems in the accounting of the budgetary organizations. The article contains principles of accounting of the revenues from transfers in the budgetary organisations in the context of new accounting procedures in the Slovak republic from the year 2008.

Key words: Accounting, Budgetary organizations, Revenues from transfers

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] FARKAŠ, R. – KORDOŠOVÁ, A. – KOVALČÍKOVÁ, A. – KUPKOVIČ, I. – SOMOGYIOVÁ, K.: Účetnictvo štátu a samosprávy podľa princípov Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. Časť I. 2006.
- [2] KOVALČÍKOVÁ, A. – KORDOŠOVÁ, A.: Účetnictvo rozpočtových organizácií, príspevkových organizácií a obcí. Bratislava: Iura Edition, 2008. ISBN 978-80-8078-221-4.

- [3] Opatrenie Ministerstva financií SR č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupech účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení nehorších predpisov.
- [4] závierky, termíny a miesto predkladania účtovnej závierky pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky.

Kontakt

Antónia Kovalčíková, doc. Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 771, kovalcik@dec.euba.sk

PŘECHOD NA IFRS: NÁKLADY A PŘÍNOSY³⁷

Conversion to IFRS: Costs and Benefits

Dana Kovanicová

Na úvod

Přechod na IFRS dle Nařízení EC 1606/2002 (Nařízení EC)³⁸ byl bezprecedentní nejen svým měřítkem, ale i značným pokrokem v úsilí o konzistenci účetního výkaznictví společností, které se Nařízením EC musely podřídit. Aplikace IFRS znamenala pro mnohé velký nápor na získávání vyšší odborné kvalifikace, a to nejen ve společnostech samých, ale i u těch, kteří s finančními výkazy vyhotovenými ve shodě s IFRS přicházejí do styku.

Konzistence se ale nedosahuje ani přes noc, ani bez určitých obětí. Nepřekvapí proto, že dílčí studie o důsledcích zavádění IFRS vznikaly ještě před nabytím účinnosti Nařízení či souběžně s ním - viz např. ICAI (2004), MAZARS (2005) či Jermakowicz, Gornik – Tomaszewski (2006)³⁹. I když první zkušenosti z období 2005/2006 naznačily, že společnosti i auditoři zvládli přechod relativně dobře, teprve následně lze očekávat zevrubnější analýzu důsledků přechodu na IFRS v rámci EU. Ty ovšem mohou být posuzovány z mnoha úhlů pohledu. Jinak dopadne analýza z hlediska účastníků trhu, jinak z pohledu auditorů a jinak z pohledu společnosti, i když ideální by bylo propojit všechna hlediska. V tomto smyslu komplexnější studii (čítající 252 stran) zpracoval ICAEW (2007), když svoji analýzu založil na statisticky významném vzorku názorů 51 investorů, 162 zhotovitelů účetních závěrek a 141 auditorů, pocházejících z 23 členských států EU. Respondenti odpovídali na předem formulovanou množinu dotazů, přičemž pro každý druh respondentů byl vypracován speciální dotazník.

Vedle komplexní studie ICAEW napříč členskými státy EU se v odborné literatuře setkáváme s dílčími analýzami vztahujícími se k jediné zemi (NSR, Španělsko, Irsko aj.) a posuzujícími spíše jen rozdíly mezi národní jurisdikcí a požadavky IFRS. Z dříve zmíněných studií si budeme všimnout pouze jediného aspektu: nákladů a přínosů přechodu na IFRS. K této otázce jsou (kupodivu) nejpodrobněji rozpracovány studie předcházející implementaci IFRS, proto začneme jimi.

1 Očekávané náklady a přínosy přechodu na IFRS

Analýza dle *studie Jermakowicz et al.* (2006) je založena na osobních pohovorech, které autoři inicializovali v r. 2004 a které se zaměřily na názory finančních manažerů a vedoucích

³⁷ Tento článek je zpracován jako jeden z výstupů projektu Grantové agentury ČR "Analýza nákladů a přínosů přechodu na IFRS v českých veřejně obchodovaných společnostech" (registrační číslo GA 402/08/748).

³⁸ V naší zemi zakomponované do zákona o účetnictví, par. 23a. odst. 1: *Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.*

³⁹ Analýza byla zpracována na základě rozhovorů provedených v r. 2004, tedy před účinností Nařízení.