

Profit or loss of the accounting entity in the accounting of municipalities

Antónia Kovalčíková

University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: antonia.kovalcikova@euba.sk

Abstract: Profit or loss of the accounting entities belongs to traditional but still relevant areas of research from various aspects within the scientific research and expert activities. The article will focus on the profit or loss of the accounting entities - positive or negative result of the specific group of public sector subjects - municipalities. The article presents results of the analysis of the profit or loss of the accounting entities of municipalities in accordance with accounting regulation and financial statements regulation in the Slovak republic valid from the year 2008 into. Subject matter of the analysis were determination of the profit or loss of the accounting entities, its economic substance in the municipalities and presentation in the individual financial statements.

Keywords: Profit or loss of the accounting entities, Accrual basis, Accounting, Municipality
JEL codes: M40, M41.

1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Obce v Slovenskej republike predstavujú špecifickú skupinu subjektov verejnej správy, sú súčasťou územnej samosprávy. Základnou úlohou obce pri výkone samosprávy je starostlivosť o všestranný rozvoj jej územia a o potreby jej obyvateľov. Pri výkone samosprávy obec plní rôzne úlohy napr. rozhoduje vo veciach miestnych daní a miestnych poplatkov a vykonáva ich správu, zakladá, zriaďuje, zrušuje a kontroluje svoje rozpočtové a príspevkové organizácie, iné právnické osoby a zariadenia, vykonáva úkony súvisiace s riadnym hospodárením s hnutelným a nehnuteľným majetkom obce a uskutočňuje rôzne činnosti napr. vykonáva vlastnú investičnú činnosť a podnikateľskú činnosť, vykonáva správu miestnych komunikácií, verejných priestranstiev, kultúrnych pamiatok, zabezpečuje verejnoprospešné služby, vytvára podmienky na zabezpečovanie zdravotnej starostlivosti, na vzdelávanie, kultúru, osvetovú činnosť, plní úlohy na úseku sociálnej pomoci. (zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení)

Obec je právnickou osobou, ktorá za podmienok ustanovených zákonom samostatne hospodári s vlastným majetkom a s vlastnými príjmami. Obec financuje svoje potreby predovšetkým z vlastných príjmov rozpočtu obce, ku ktorým patria výnosy miestnych daní a poplatkov, podiely na daniach v správe štátu, nedaňové príjmy z vlastníctva a z prevodu vlastníctva majetku obce a z činnosti obce a jej rozpočtových organizácií, dary a výnosy dobrovoľných zbierok v prospech obce, z dotácií zo štátneho rozpočtu na úhradu nákladov preneseného výkonu štátnej správy a z ďalších dotácií zo štátneho rozpočtu, z dotácií zo štátnych fondov a z ďalších zdrojov, ku ktorým možno zahrnúť účelové dotácie z rozpočtu vyššieho územného celku alebo z rozpočtu inej obce na realizáciu zmlúv podľa osobitných predpisov, prostriedky z Európskej únie a iné prostriedky zo zahraničia poskytnuté na konkrétny účel. Na plnenie svojich úloh môže obec použiť aj návratné zdroje financovania a prostriedky mimorozpočtových peňažných fondov. Na druhej strane výdavkami rozpočtu obce sú výdavky na výkon samosprávnych pôsobností obce a na činnosť rozpočtových a príspevkových organizácií zriadených obcou, výdavky spojené so správou, údržbou a zhodnocovaním majetku obce a majetku iných osôb, ktorý obec užíva na plnenie úloh, výdavky na úhradu nákladov preneseného výkonu štátnej správy, úhrady záväzkov vzniknuté zo spolupráce s inou obcou alebo s vyšším územným celkom, výdavky vyplývajúce z medzinárodnej spolupráce obce a iné výdavky. Obec môže zo svojho rozpočtu poskytovať aj dotácie, napr. právnickým osobám, ktorých je zakladateľom, inej obci alebo vyššiemu územnému celku a ďalším právnickým osobám a fyzickým osobám

– podnikatelem v súlade so zákonom. (zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení, zákon č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy)

Ako uvádza Šimíková v podmienkach Českej republiky obce sú účtovnými jednotkami s povinnosťou vedenia účtovníctva. (Šimíková, 2016) V podmienkach Slovenskej republiky obec ako právnická osoba spĺňa definíciu účtovnej jednotky a je zákonom o účtovníctve považovaná za účtovnú jednotku. Obce v podmienkach Slovenskej republiky účtujú v sústave podvojného účtovníctva a pri vedení účtovníctva používajú rámcovú účtovnú osnovu pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky. V obciach v súlade so zákonom o účtovníctve účtovným obdobím je kalendárny rok. Súčasťami účtovnej závierky obcí sú súvaha, výkaz ziskov a strát a poznámky. (zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve) Účtovné závierky ukladajú obce do registra účtovných závierok. (zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, opatrenie MF SR č. MF/25755/2007-31) V zákone o účtovníctve je ustanovený predmet účtovníctva všeobecne vo vzťahu ku všetkým účtovným jednotkám. Súčasťou predmetu účtovníctva je účtovanie výsledku hospodárenia účtovnej jednotky a jeho vykazovanie v účtovnej závierke. Výsledkom hospodárenia sa v zákone o účtovníctve rozumie ocenený výsledný efekt činnosti účtovnej jednotky dosiahnutý v účtovnom období. (Kordošová, 2015) Okrem účtovného výsledku hospodárenia sa v obciach zisťuje aj výsledok rozpočtového hospodárenia – prebytok rozpočtu obce alebo schodok rozpočtu obce v súlade so zákonom o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy. Tento sa v súčasnosti zisťuje mimo účtovníctva a v príspevku sa mu nebudeme venovať. V tomto príspevku sú prezentované výsledky analýzy účtovného výsledku hospodárenia obcí v kontexte právnej úpravy účtovníctva vrátane účtovnej závierky platnej v Slovenskej republike od roku 2008 doteraz. Pri analýze účtovného výsledku hospodárenia sme sa zamerali na jeho zisťovanie, ekonomickú podstatu a vykazovanie v individuálnej účtovnej závierke.

2 Metodológia a zdrojové údaje

Objektom skúmania príspevku je účtovný výsledok hospodárenia obcí.

V úvode uvedené základné úlohy a rôzne činnosti, ktoré obce plnia a uskutočňujú pri výkone samosprávy upravuje v súčasnosti zákon o obecnom zriadení, pravidlá finančného hospodárenia, zdroje financovania, príjmy a výdavky rozpočtu obce, možnosť poskytovať dotácie upravujú zákon o obecnom zriadení a zákon o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy. Tieto dva zákony sú v Slovenskej republike základné predpisy vo vzťahu k obciam. Rozsah, spôsob a preukázateľnosť vedenia účtovníctva obcí a ich účtovnej závierky, register účtovných závierok upravuje v Slovenskej republike zákon o účtovníctve ako základný predpis v oblasti účtovníctva pre všetky účtovné jednotky. Pre skúmanie v tomto príspevku uvedené zákony považujeme za východiskové právne predpisy.

Pre spracovanie výsledkov analýzy účtovného výsledku hospodárenia obcí v kontexte právnej úpravy účtovníctva vrátane účtovnej závierky platnej v Slovenskej republike od roku 2008 doteraz sme využili ako ďalšie právne predpisy opatrenia Ministerstva financií SR k postupom účtovania a k individuálnej účtovnej závierke platné pre obce.

V celom príspevku sú použité aj poznatky z odbornej literatúry a príspevkov v zborníkoch z vedeckých konferencií, odkazy sú uvedené na príslušných miestach príspevku, a vlastné poznatky zo svojej vedeckovýskumnej činnosti zameranej na účtovníctvo obcí.

3 Výsledky a diskusia

V súčasnosti od roku 2008 sa v účtovníctve obcí v Slovenskej republike zisťuje účtovný výsledok hospodárenia metódou založenou na zásade, ktorej podstatu tvorí akruálny princíp. Výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia sa vypočíta ako rozdiel výnosov a nákladov. V zákone o účtovníctve výnosom sa rozumie zvýšenie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť, nákladom sa rozumie zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť a ekonomickým úžitkom sa rozumie možnosť priamo alebo nepriamo prispieť k toku peňažných prostriedkov a ekvivalentov peňažných prostriedkov. (Šlosárová a Blahušiaková, 2017) Ak sa výnosy nerovnajú nákladom, účtovný výsledok hospodárenia

má v obciach špecifické označenie, a to účtovný kladný výsledok hospodárenia alebo účtovný záporný výsledok hospodárenia.

3. 1 Zisťovanie účtovného výsledku hospodárenia v účtovníctve obcí

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie sa v účtovníctve zisťuje ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, na účte 710 – Účet výsledku hospodárenia ako rozdiel výnosov účtovaných na účtoch účtovej triedy 6 – Výnosy a nákladov účtovaných na účtoch účtovej triedy 5 – Náklady.

Základné členenie uplatnené pri účtovaní nákladov v obciach na účtoch účtovej triedy 5 a ich vykazovaní v účtovnej závierke je členenie podľa druhov – druhové členenie. Vo výkaze o finančnej výnosnosti podľa IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky náklady sa môžu člení dvoma spôsobmi: metóda triedenia nákladov podľa ich druhov, napr. odpisy, spotreba materiálu, náklady na dopravu, zamestnanecké požitky a náklady na reklamu a metóda triedenia nákladov podľa ich funkcie. Metóda triedenia nákladov podľa ich funkcie triedi náklady podľa programu alebo účelu, na ktorý boli vynaložené. V príklade klasifikácie nákladov s využitím metódy triedenia nákladov podľa funkcie sa uvádzajú náklady na zdravotníctvo, náklady na vzdelávanie, ostatné náklady. Tento spôsob prezentácie nákladov poskytuje používateľom spravidla relevantnejšie informácie ako klasifikácia nákladov podľa druhov, pretože priradenie nákladov jednotlivým funkciám je vykonávané na základe úsudku a vyžaduje zodpovedné rozhodovanie. Subjekt, ktorý triedi náklady podľa ich funkcie, zverejňuje doplňujúce informácie o druhoch nákladov vrátane odpisov, amortizácie a zamestnaneckých požitkov. (Kršeková, 2011) V účtovníctve obcí pri účtovaní a vykazovaní nákladov v účtovnej závierke nie je uplatnená metóda triedenia nákladov podľa ich funkcie.

Účty výnosov a nákladov sú v účtovných triedach 6 a 5 usporiadané podľa činností – výnosy a náklady na prevádzkovú činnosť, finančnú činnosť, mimoriadne výnosy a náklady. Samostatnú účtovú skupinu /ÚS/ v nákladoch tvoria účty na účtovanie dane z príjmov /ÚS 59/. Špecifickými účtami výnosov v obciach sú účty, na ktorých sa účtujú daňové výnosy a výnosy z poplatkov /v ÚS 63/ a výnosy z transferov a z odvodu rozpočtových príjmov /v ÚS 69/. Špecifickými účtami nákladov v obciach sú účty, na ktorých sa účtujú náklady na transfery /v ÚS 58/. V účtovných triedach 6 a 5 sa na syntetických účtoch účtujú výnosy a náklady obce ako účtovnej jednotky, členenie výnosov a nákladov súvisiacich s ich hlavnou činnosťou a podnikateľskou činnosťou sa zabezpečuje v rámci analytického členenia. Súčasťou účtov nákladov v účtovej triede 5 sú náklady na tvorbu rezerv a na tvorbu opravných položiek /v ÚS 55 a 57/, súčasťou účtov výnosov v účtovej triede 6 sú výnosy so zúčtovania rezerv a so zúčtovania opravných položiek /v ÚS 65 a 67/. (opatrenie MF SR č. MF/16786/2007-31) Aj keď zásady tvorby opravných položiek a rezerv a postup účtovania tvorby a zúčtovania opravných položiek a rezerv v obciach sú odlišné od ich účtovania u podnikateľov, podstata opravných položiek a rezerv je rovnaká. Opravné položky sa tvoria na základe zásady opatrnosti. Zníženie hodnoty majetku, ktoré nie je trvalého charakteru, sa vyjadrí prostredníctvom opravných položiek, pričom k ich tvorbe pristupuje účtovná jednotka vtedy, keď je opodstatnené predpokladať, že nastalo zníženie hodnoty majetku oproti jeho oceneniu v účtovníctve. (Blahušiaková, 2016) Rezervy sú záväzky s neistým časovým vymedzením alebo výškou. Rezerva je záväzok, ktorý predstavuje existujúcu povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky, pričom ak nie je známa presná výška tohto záväzku, ocení sa odhadom v sume dostatočnej na splnenie existujúcej povinnosti ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. (Máziková a kol., 2013) Na jednotlivé účty účtovej triedy 5 – Náklady sa účtujú účtovné prípady narastajúcim spôsobom od začiatku účtovného obdobia časovo rozlíšené. V účtovej triede 6 – Výnosy sa účtujú výnosy narastajúcim spôsobom od začiatku účtovného obdobia. Prvotné výnosy sa v tejto účtovej triede účtujú časovo rozlíšené. (opatrenie MF SR č. MF/16786/2007-31) V sústave podvojného účtovníctva sa účtuje samostatne o nákladoch a výnosoch a samostatne o príjmoch a výdavkoch. Náklady a výdavky, výnosy a príjmy nemusia vzniknúť v rovnakom účtovnom období. Dôsledkom tejto skutočnosti je vznik časového nesúladu medzi vznikom nákladov a výdavkov a vznik časového nesúladu medzi vznikom

výnosov a príjmov, ktoré môžu vznikáť v rôznych účtovných obdobiach. Časový nesúlad týkajúci sa vzniku nákladov a výdavkov sa rieši prostredníctvom časového rozlíšenia nákladov. Časový nesúlad pri vzniku výnosov a príjmov sa rieši prostredníctvom časového rozlíšenia výnosov. (Hornická, 2016)

3. 2 Podstata účtovného výsledku hospodárenia obcí

Ak zohľadníme základné poznatky o rôznych úlohách, ktoré obce plnia pri výkone samosprávy a rôznych činnostiach, ktoré uskutočňujú, o finančnom hospodárení obcí, príjmoch a výdavkoch rozpočtu obcí, a o zisťovaní účtovného výsledku hospodárenia v účtovníctve obcí vrátane obsahu účtov účtovných tried 6 – Výnosy a 5 – Náklady účtovný výsledok hospodárenia v obciach je súčtom výsledku hospodárenia v hlavnej činnosti – činnosti financovanej v rámci rozpočtového hospodárenia a podnikateľskej činnosti. Účtovný výsledok hospodárenia v hlavnej činnosti vzniká / môže vzniknúť ako rozdiel výnosov – daňových výnosov a výnosov z poplatkov obcí, nedaňových výnosov z činnosti obcí, výnosov z odvodu rozpočtových príjmov rozpočtových organizácií zriadených obcou do rozpočtu obce a zodpovedajúcich nákladov na činnosť obcí a nákladov na transfery z rozpočtu obce zriadeným rozpočtovým a príspevkovým organizáciám, ostatným subjektom verejnej správy a subjektom mimo verejnej správy a na ostatné transfery. Nedaňovými výnosmi z činnosti obcí rozumieme výnosy z prevádzkovej činnosti, finančnej činnosti a mimoriadne výnosy. Zodpovedajúcimi nákladmi na činnosť obcí rozumieme príslušné výšky nákladov na hlavnú činnosť obcí, ako sme už uviedli v účtovníctve obcí účtovaných v druhovom členení, napr. spotreba materiálu, spotreba energie, opravy a udržiavanie, cestovné, mzdové náklady, náklady na sociálne poistenie, sociálne náklady, odpisy dlhodobého nehmotného a hmotného majetku, konkrétne druhy nákladov na finančnú činnosť a mimoriadnych nákladov, okrem nákladov hradených z prijatých transferov.

Z podstaty účtovania výnosov z transferov a nákladov na činnosť obcí v súčasnosti vyplýva ich vplyv na účtovný výsledok hospodárenia. Účtovný výsledok hospodárenia v obciach nie je ovplyvnený výnosmi z transferov a zodpovedajúcimi nákladmi hradenými z prijatých transferov. Zúčtovanie prijatých transferov bežných aj kapitálových na činnosť obce do výnosov obce sa účtuje vo vecnej a v časovej súvislosti s nákladmi obce. Ako prijaté transfery na činnosť obcí sa v obciach účtujú napr. prijaté dotácie zo štátneho rozpočtu, prijaté prostriedky od subjektov verejnej správy i mimo verejnej správy.

Účtovný výsledok hospodárenia v podnikateľskej činnosti vzniká ako rozdiel výnosov z podnikateľskej činnosti a nákladov na podnikateľskú činnosť.

3. 3 Prezentácia informácií o výsledku hospodárenia obcí v individuálnej účtovnej závierke

Účtovný výsledok hospodárenia za bežné účtovné obdobie sa vykazuje v obidvoch výkazoch účtovnej závierky – v súvahe a vo výkaze ziskov a strát. V súvahe prezentujú obce účtovný výsledok hospodárenia za bežné účtovné obdobie ako súčasť vlastného imania, konkrétne v časti Výsledok hospodárenia. Je to súvahová položka Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie s príslušným znamienkom /+, -/. Vo výkaze ziskov a strát prezentujú obce účtovný výsledok hospodárenia za účtovné obdobie v časti Výnosy, daň z príjmov a výsledok hospodárenia. Vykazuje sa v položke Výsledok hospodárenia po zdanení s príslušným znamienkom /+, -/. Okrem toho sa vo výkaze ziskov a strát vykazuje Výsledok hospodárenia pred zdanením. V súvahe sa informácie o výsledku hospodárenia ako položky na strane pasív aj v obciach prezentujú za bežné a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Vo výkaze ziskov a strát sú informácie o výsledku hospodárenia v obciach prezentované za bežné obdobie v členení na hlavnú činnosť, podnikateľskú činnosť a spolu – v troch stĺpcoch a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie spolu v jednom stĺpci. Informácie, ktoré vysvetľujú a dopĺňajú údaje vo výkazoch účtovnej závierky, aj obce uvádzajú v poznámkach účtovnej závierky. V poznámkach v článku IV. Informácie o údajoch na strane pasív súvahy v časti Vlastné imanie sa uvedie prehľad o pohybe vlastného imania v členení podľa jednotlivých položiek

v sůvahe podľa predpísaného obsahu a štruktúry v opatrení MF SR. (opatrenie MF SR č. MF/25755/2007-31)

Záver

V príspevku analyzujeme účtovný výsledok hospodárenia obcí v kontexte s jeho vymedzením zákonom o účtovníctve. Od roku 2008 doteraz obce v Slovenskej republike zisťujú účtovný výsledok hospodárenia za účtovnú jednotku ako celok uplatnením akruálneho princípu. Účtovný výsledok hospodárenia za účtovné obdobie sa zisťuje ako rozdiel výnosov a nákladov. Vzhľadom na rôzne úlohy, ktoré obce plnia pri výkone samosprávy a rôzne činnosti, ktoré uskutočňujú, finančné hospodárenie obcí, príjmy a výdavky rozpočtu obcí, zisťovanie účtovného výsledku hospodárenia vrátane obsahu účtov účtovných tried 6 – Výnosy a 5 – Náklady účtovný výsledok hospodárenia v obciach je súčtom výsledku hospodárenia v hlavnej činnosti – činnosti financovanej v rámci rozpočtového hospodárenia a podnikateľskej činnosti. Špecifickú podstatu v obciach má účtovný výsledok hospodárenia v hlavnej činnosti vzhľadom na osobitné výnosy obcí, a to daňové výnosy a výnosy z poplatkov, výnosy z odvodu rozpočtových príjmov rozpočtových organizácií zriadených obcou do rozpočtu obce a osobitné náklady na transfery. Účtovný výsledok hospodárenia v obciach nie je ovplyvnený výnosmi z transferov a zodpovedajúcimi nákladmi hradenými z prijatých transferov. Informácie o účtovnom výsledku hospodárenia obce prezentujú vo všetkých troch súčastiach účtovnej závierky. Ako osobitosť v prezentácii môžeme uviesť jeho vykazovanie vo výkaze ziskov a strát, kde sú informácie o výsledku hospodárenia v obciach prezentované za bežné obdobie v členení na hlavnú činnosť, podnikateľskú činnosť a spolu – v troch stĺpcoch a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie spolu v jednom stĺpci. Pri vykazovaní nákladov je uplatnené druhové členenie s oddeleným vykazovaním nákladov na transfery. Poznatky o prezentácii nákladov vo výkaze o finančnej výnosnosti podľa IPSAS využívame na uvedenie návrhu na vedeckú diskusiu ako využití výhody členenia nákladov podľa funkcií pri vykazovaní nákladov v účtovnej závierke subjektov verejnej správy, a teda aj obcí v podmienkach Slovenskej republiky.

Literárne zdroje a iné odkazy

- Blahušiaková, M. (2016). Application of Present Value at Calculation of the Sum of Value Adjustments to Long Term Receivables and Long Term Loans. In: Sborník z mezinárodní vědecké konference. Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace. Vranov nad Dyjí, 13. – 15. září 2016. Pp. 28 – 35.
- Hornická, R. (2016). Accounting view of accruals and deferrals in particular categories of business entities. In: Sborník z mezinárodní vědecké konference. Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace. Vranov nad Dyjí, 13. – 15. září 2016. Pp. 52 – 58.
- Kordošová, A. (2015). *Osobitosti účtovníctva neziskových účtovných jednotiek*. Bratislava : Ekonóm.
- Kršeková, M. (2011). *Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor – IPSAS*. Bratislava : Iura Edition.
- Máziková, K. a kol., (2013). *Účtovníctvo podnikateľských subjektov I*. Bratislava : Iura Edition.
- 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.
- Opatrenie Ministerstva financií SR č. MF/25755/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky, termíny a miesto predkladania účtovnej závierky pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov.
- Šimíková, I. (2016). The availability of data on municipal economy- consequence of the governmental accounting reform. In: Conference: 19th International Colloquium on Regional Sciences Location: Cejkovice, CZECH REPUBLIC Data: JUN 15-17, 2016. Pp. 767-773.

Šlosárová, A., Blahušiaková, M. (2017). *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava : Wolters Kluwer.

Zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.