

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

KOMPARATÍVNA ANALÝZA ÚČTOVNÍCTVA OBCÍ
V SLOVENSKEJ REPUBLIKE A VO VYBRANÝCH
KRAJINÁCH A V POROVNANÍ S IPSAS

Dizertačná práca

Študijný program:	Účtovníctvo
Študijný odbor:	62-09-9 Účtovníctvo
Školiace pracovisko:	Katedra účtovníctva a audítorstva
Vedúci práce:	Antónia Kovalčíková, doc., Ing., PhD.

Bratislava 2010

Ing. Irena Zakharová

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Ing. Irena Zakharová
Študijný program: Účtovníctvo (Jednoodborové štúdium, doktorandské III. st., externá forma)
Študijný odbor: 3.3.12 Účtovníctvo
Typ záverečnej práce: Dizertačná záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský

Názov: Komparatívna analýza účtovníctva obcí v Slovenskej republike a vo vybraných krajinách a v porovnaní s IPSAS

Cieľ: Cieľom dizertačnej práce bude analyzovať, porovnávať a zhodnotiť účtovníctvo obcí v Slovenskej republike a v ďalších dvoch vybraných krajinách EÚ v procese medzinárodnej harmonizácie účtovníctva verejného sektora s akcentom na účtovnú závierku (individuálnu účtovnú závierku) so zámerom identifikovania zhodných, rozdielných prístupov k riešeniu príp. osobitných riešení základných problémov vo vzťahu k účtovnej závierke (druhy, štruktúra a súčasti účtovnej závierky) a vo vzťahu k súvahovým a výsledkovým položkám. Vzhľadom na proces medzinárodnej harmonizácie účtovníctva vo verejnom sektore prístupy k riešeniu skúmaných problémov budú porovnávané aj v nadväznosti na Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS).

Anotácia: Dizertačná práca bude zameraná na účtovníctvo obcí v Slovenskej republike, v Českej republike a v Maďarskej republike - v troch susedných krajinách s rokom pristúpenia k EÚ 2004.

Východiskom bude skúmanie účtovníctva obcí v kontexte historického vývoja v Slovenskej republike od roku 1993, determinácia legislatívy platnej v súčasnosti v skúmaných 3 krajinách v oblasti vymedzenia obcí, ich finančného hospodárenia ako aj v oblasti účtovníctva, charakteristika obce a spracovanie poznatkov o harmonizačnom procese účtovníctva obcí v Slovenskej republike, Českej republike a Maďarskej republike.

Výsledkom dizertačnej práce budú spracované výsledky z komparatívnej analýzy základných charakteristík účtovníctva obcí, rámcových účtovných osnov, účtovnej závierky so zameraním na jej druhy, štruktúru a súčasti individuálnej účtovnej závierky vrátane výkazu na hodnotenie plnenia rozpočtu a základných položiek súvahy a výkazu ziskov a strát / výkazu o výsledku hospodárenia v Slovenskej republike, Českej republike a Maďarskej republike a v porovnaní s Medzinárodnými účtovnými štandardami pre verejný sektor (IPSAS).

Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI

Vedúci katedry: doc. Ing. Miloš Tumpach, PhD.

Dátum zadania: 03.05.2010

Dátum schválenia: 10.05.2010

prof. Ing. Božena Soukupová, PhD.
predseda odborovej komisie

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....

(podpis študenta)

ABSTRAKT

ZAKHAROVÁ, Irena, Ing.: *Komparatívna analýza účtovníctva obcí v Slovenskej republike a vo vybraných krajinách a v porovnaní s IPSAS*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Doc. Ing. Antónia Kovalčíková, PhD. – Bratislava: FHI EU), 2010, 205 s.

Cieľom záverečnej práce je analýza, porovnanie a zhodnotenie účtovníctva obcí v Slovenskej republike, v Českej republike, v Maďarskej republike, a to aj v nadväznosti na medzinárodne uznávané účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS) s akcentom na účtovnú závierku (individuálnu účtovnú závierku) so zámerom identifikovania zhodných, rozdielných prístupov k riešeniu, príp. osobitných riešení základných problémov vo vzťahu k účtovnej závierke (druhy, štruktúra a súčasti účtovnej závierky) a vo vzťahu k súvahovým a výsledkovým položkám.

Tematicky je práca rozdelená do štyroch kapitol. Obsahuje 7 schém, 24 tabuliek a 17 príloh.

Prvá kapitola je venovaná súčasnému stavu riešenej problematiky doma a v zahraničí. V prvej časti kapitoly sú obce v Slovenskej republike a ich účtovníctvo charakterizované z vývojového hľadiska od roku 1993. Druhá časť kapitoly je venovaná charakteristike obcí, analýze ich hospodárenia a financovania v Slovenskej republike a v ďalších dvoch skúmaných krajinách. V tretej časti kapitoly je uvedený stav právnej úpravy účtovníctva obcí v skúmaných krajinách k 31.12.2009, vrátane Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor vydaných do 31.12.2009. Okrem právnej úpravy účtovníctva je tretia časť prvej kapitoly venovaná aj názorom odborníkov na účtovníctvo obcí, ako aj na proces medzinárodnej harmonizácie a regulácie účtovníctva v celom sledovanom období.

V druhej kapitole je uvedený hlavný cieľ dizertačnej práce, ako aj čiastkové ciele na naplnenie hlavného cieľa dizertačnej práce. Tretia kapitola vymedzuje metodiku práce a metódy skúmania danej problematiky.

Štvrtá kapitola je najprv venovaná základnej charakteristike účtovníctva obcí, rámcovej účtovej osnove a účtom špecifickým pre obce s priebežným uvedením zhodnotenia analyzovanej problematiky. V druhej časti kapitoly sú spracované výsledky komparatívnej analýzy účtovnej závierky v konkretizácii na druhy účtovnej závierky, štruktúru účtovnej závierky a jej súčasti, vrátane finančných výkazov obcí slúžiacich na hodnotenie plnenia rozpočtu. Sú charakterizované jednotlivé súvahové položky majetku a zdrojov majetku a výsledkové položky nákladov a výnosov s priebežným uvedením zhodnotenia analyzovanej

problematiky v jednotlivých skúmaných krajinách a v nadväznosti na Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor.

V závere dizertačnej práce je uvedené porovnanie stavu danej problematiky k 31.12.2009 v jednotlivých skúmaných krajinách a v nadväznosti na Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor. Sú súčasne vymedzené problémy na riešenie v podmienkach Slovenskej republiky, a to tak z hľadiska teoretického skúmania, ako aj praktickej aplikácie. Okrem toho sú uvedené zmeny právnej úpravy v skúmaných krajinách po sledovanom období.

Kľúčové slová:

Obec, rozpočet obce, záverečný účet obce, audit obce, účtovníctvo obce, individuálna účtovná závierka obce, súvaha, výkaz ziskov a strát, hodnotenie plnenia rozpočtu

ZUSAMMENFASSUNG

ZAKHAROVÁ, Irena, Ing.: *Eine vergleichende Analyse der Rechnungsabschlüsse der Gemeinden in der Slowakei und in ausgewählten Ländern und im Vergleich mit den IPSAS.* – Wirtschaftsuniversität Bratislava. Fakultät für Wirtschaftsinformatik, Lehrstuhl für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung. – Betreuet von: Doc. Ing. Antónia Kovalčíková, PhD. - Bratislava: FWI), 2010, 205 S.

Ziel der Dissertationsarbeit ist die Analyse, der Vergleich und die Bewertung von Buchführung der Gemeinden in der Slowakischen Republik, Tschechischen Republik, Ungarn, insbesondere in Bezug auf die international anerkannten Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS) mit Schwerpunkt auf Jahresabschluß (individueller Jahresabschluß) mit der Absicht einheitliche, verschiedene Ansätze zur Lösung der Grundprobleme, ggf. spezifischer grundlegenden Fragen im Zusammenhang mit dem Rechnungsabschluß (Arten, Struktur und Bestandteile des Jahresabschlusses) und der Bilanzposten zu identifizieren.

Thematisch ist die Arbeit in vier Kapitel unterteilt. Sie enthält 7 Abbildungen, 24 Tabellen und 17 Anlagen.

Das erste Kapitel ist der gegenwärtigen Situation der Problematik im In- und im Ausland gewidmet. Im ersten Abschnitt des Kapitels sind die gemeinden in der Slowakischen Republik und deren Rechnungswesen im Hinblick auf die Entwicklung seit 1993 beschrieben. Der zweite Abschnitt des Kapitels beschreibt die Eigenschaften von Gemeinden, die Analyse ihrer Verwaltung und Finanzierung in der Slowakischen Republik und in den anderen untersuchten Ländern. Im dritten Abschnitt des Kapitels wird der Stand der Rechnungslegung der Gemeinden in den untersuchten Ländern bis 31.12.2009 beschrieben, einschließlich der zum 31.12.2009 veröffentlichten internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Zusätzlich zur Rechtslage der Rechnungslegung ist der dritte Teil des ersten Kapitels den Meinungen von Experten in Rechnungslegung für die Gemeinden gewidmet sowie die Prozesssteuerung der internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung in dem untersuchten Zeitraum beschrieben.

Im zweiten Kapitel ist das Hauptziel der Arbeit, sowie die Teilziele um das Hauptziel zu erreichen, beschrieben. Das dritte Kapitel beschreibt die Methodik der Arbeit und Methoden der Untersuchung des Problems.

Das vierte Kapitel ist zunächst den grundlegenden Merkmalen der Rechnungslegung der Gemeinden, Rahmenkonten und für Gemeinde spezifischen Konten gewidmet mit kontinuierlichen Auswertung der analysierten Problematik. Im zweiten Kapitel sind die

verarbeiteten Ergebnisse der vergleichenden Analyse von Jahresabschlüssen und die Arten von dem Jahresabschluss und der Struktur und der Bestandteile, einschließlich der Finanzauswertungen, die den Gemeinden zur Bewertung der Umsetzung dienen, beschrieben. Es werden die einzelnen Bilanzposten von Vermögen und Vermögensquellen und Einzelposten der Kosten und Leistungen mit kontinuierlichen Bewertung der analysierten Problematik in einzelnen untersuchten Ländern im Zusammenhang mit internationalen Rechnungsstandards für den öffentlichen Sektor beschrieben.

Im Abschluss der Dissertationsarbeit ist der Vergleich der jeweiligen Problematik zum Stand vom 31.12.2009 in den einzelnen untersuchten Ländern im Zusammenhang mit den internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor beschrieben. Ebenfalls sind die Lösungen der ausgewählten Probleme unter den Bedingungen in der Slowakischen Republik sowohl aus theoretischer als auch praktischer Sicht vorgeschlagen. Darüber hinaus werden die Änderungen in der Gesetzgebung in den untersuchten Ländern und Betrachtungszeiträumen beschrieben.

Stichworte:

Gemeinde, Gemeindehaushalt, Gemeinedabschlusskonto, Gemeindewirtschaftsprüfung, Gemeinderechnungslegung, individueller Gemeindejahresabschluss, Bilanz, Gewinn- und verlustrechnung, Bewertung der Haushaltsausgaben.

Obsah

ZOZNAM SKRATIEK	10
ZOZNAM TABULIEK	10
ZOZNAM SCHÉM.....	11
ÚVOD.....	12
1. SÚČASNÝ STAV RIEŠENEJ PROBLEMATIKY DOMA A V ZAHRANIČÍ	13
1.1 OBCE A ICH ÚČTOVNÍCTVO V KONTEXTE HISTORICKÉHO VÝVOJA V SLOVENSKEJ REPUBLIKE.....	13
1.2 CHARAKTERISTIKA OBCÍ, ANALÝZA ICH HOSPODÁRENIA A FINANCOVANIA V SLOVENSKEJ REPUBLIKE, ČESKEJ REPUBLIKE A MAĎARSKEJ REPUBLIKE.....	18
1.2.1 Právna úprava obcí a pravidiel ich hospodárenia a financovania	18
1.2.2 Charakteristika obce.....	19
1.2.3 Finančné hospodárenie a rozpočet obce, záverečný účet obce a výročná správa	22
1.3 ÚČTOVNÍCTVO OBCÍ V SLOVENSKEJ REPUBLIKE, ČESKEJ REPUBLIKE, MAĎARSKEJ REPUBLIKE A PODĽA MEDZINÁRODNÝCH ÚČTOVNÝCH ŠTANDARDOV PRE VEREJNÝ SEKTOR.....	45
1.3.1 Právna úprava účtovníctva	45
1.3.2 Harmonizačný proces účtovníctva obcí v Slovenskej republike, Českej republike, Maďarskej republike a v kontexte s Medzinárodnými účtovnými štandardmi pre verejný sektor.....	53
2. CIEĽ PRÁCE	61
3. METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA.....	63
4. VÝSLEDKY PRÁCE A DISKUSIA	65
4.1 ÚČTOVNÍCTVO OBCÍ.....	65
4.1.1 Základné charakteristiky účtovníctva obcí	65
4.1.2 Rámcová účtová osnova a špecifické účty obcí.....	75
4.2 ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA A FINANČNÉ VÝKAZY OBCÍ	85
4.2.1 Druhy účtovnej závierky a štruktúra účtovnej závierky	85
4.2.2 Súčasti účtovnej závierky obcí a finančné výkazy obcí.....	86
4.2.2.1 Súvaha / Statement of Financial Position	92
4.2.2.2 Výkaz ziskov a strát / Výkaz o výsledku hospodárenia / Statement of Financial Performance	99

4.2.2.3 Doplnujúca časť účtovných výkazov	104
4.2.2.4 Hodnotenie plnenia rozpočtu	110
4.2.3 Majetok a zdroje krytia majetku vykázané v Súvahe / Statement of Financial Position	118
4.2.3.1 Definícia, oceňovanie a vykazovanie neobežného majetku / stálych aktív / investičného majetku	119
4.2.3.2 Definícia, oceňovanie a vykazovanie obežného majetku	142
4.2.3.3 Vymedzenie a vykazovanie zdrojov krytia majetku	162
4.2.4 Definícia a vykazovanie nákladov / výdavkov, výnosov / príjmov vo Výkaze ziskov a strát / Výkaze o výsledku hospodárenia / Statement of Financial Performance	174
ZÁVER.....	CHYBA! ZÁLOŽKA NIE JE DEFINOVANÁ.
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY.....	195
ZOZNAM PUBLIKOVANÝCH A NEPUBLIKOVANÝCH PRÁC	204
PRÍLOHY	206

ZOZNAM SKRATIEK

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ECB	Európska Centrálna Banka
HČ	Hlavná činnosť
HM	hmotný majetok
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards / Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor
MNB	Maďarská národná banka
MF ČR	Ministerstvo financií Českej republiky
MF SR	Ministerstvo financií Slovenskej republiky
MR	Maďarská republika
NBS	Národná banka Slovenska
NM	nehmotný majetok
SR	Slovenská republika
ÚS	účtová skupina
VHČ	Vedľajšia hospodárska / podnikateľská činnosť

ZOZNAM TABULIEK

Tabuľka č. 1	Vývoj účtovných výkazov	17
Tabuľka č. 2	Vývoj nakladania s majetkom obce v členení podľa subjektov	26
Tabuľka č. 3	Porovnanie overenia účtovnej závierky a preskúmanie hospodárenia obce vo vybraných krajinách	44
Tabuľka č. 4	Zoznam štandardov IPSAS založených na aktuálnom princípe účtovníctva vydaných v sledovanom období (do 31.12.2009)	51
Tabuľka č. 5	Štandard IPSAS založený na princípe sledovania peňažných príjmov a výdavkov v účtovníctve vydaných v sledovanom období (do 31.12.2009) – 2 časti	52
Tabuľka č. 6	Prehľad účtovných tried stanovených rámcovou účtovou osnovou platnou do 31.12.2007 pre obce SR	76
Tabuľka č. 7	Prehľad účtovných tried stanovených rámcovou účtovou osnovou platnou od 1.1.2008 pre obce SR	77
Tabuľka č. 8	Prehľad účtovných tried stanovených rámcovou účtovou osnovou platnou pre obce ČR	79
Tabuľka č. 9	Prehľad účtovných tried stanovených účtovou osnovou pre obce MR	82
Tabuľka č. 10	Porovnanie súčastí účtovnej závierky a finančných výkazov medzi jednotlivými krajinami a voči IPSAS	91

Tabuľka č. 11	Vertikálna štruktúra súvahy v SR platná do 31.12.2007	93
Tabuľka č. 12	Vertikálna štruktúra súvahy v SR od 1.1.2008	93
Tabuľka č. 13	Vertikálna štruktúra Súvahy v ČR	95
Tabuľka č. 14	Vertikálna štruktúra Súvahy v MR	96
Tabuľka č. 15	Minimálne členenie položiek Výkazu o finančnej situácii podľa IPSAS	97
Tabuľka č. 16	Vertikálna štruktúra Výkazu o výsledku hospodárenia v MR	102
Tabuľka č. 17	Minimálne členenie výkazu ziskov a strát podľa IPSAS 1	103
Tabuľka č. 18	Porovnanie výkazu ziskov a strát v skúmaných krajinách	103
Tabuľka č. 19	Porovnanie vertikálneho členenia súvahy v skúmaných krajinách	118
Tabuľka č. 20	Ocenenie nehmotného majetku podľa zákona o dani z príjmov v závislosti od dátumu jeho obstarania	120
Tabuľka č. 21	Ocenenie hmotného majetku podľa zákona o dani z príjmov v závislosti od dátumu jeho obstarania	120
Tabuľka č. 22	Ocenenie nehmotného a hmotného majetku podľa vyhlášky na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR	126
Tabuľka č. 23	Ocenenie dlhodobého nehmotného a hmotného majetku obstaraného k 31.12.2009 v skúmaných krajinách	138
Tabuľka č. 24	Vybrané oblasti s osobitným prístupom k riešeniu problémov v jednotlivých krajinách a v IPSAS	190

ZOZNAM SCHÉM

Schéma č. 1	Zobrazenie právnej úpravy účtovníctva obcí a výkazov pre hodnotenie plnenia rozpočtu v SR	47
Schéma č. 2	Zobrazenie právnej úpravy účtovníctva obcí a výkazov pre hodnotenie plnenia rozpočtu v ČR	49
Schéma č. 3	Zobrazenie právnej úpravy účtovníctva obcí v MR	50
Schéma č. 4	Členenie účtov v SR	79
Schéma č. 5	Členenie účtov v ČR	80
Schéma č. 6	Členenie účtov v MR	83
Schéma č. 7	Štruktúra účtovnej závierky z hľadiska stupňovitého členenia podľa právnej úpravy SR	85

ÚVOD

Obce majú v svojom vývoji, ako aj v súčasnosti dôležité postavenie v spoločnosti. Obec je považovaná za samostatný územný samosprávny a správny celok, združujúci osoby, ktoré majú na jej území trvalý pobyt. Je právnickou osobou, ktorá samostatne hospodári s vlastným majetkom a s vlastnými príjmami. Pre obce, ktorých je v sledovanom období v Slovenskej republike 2 891 ¹, v Českej republike 6 248 ² a v Maďarskej republike 3 168 ³, sú vydané v jednotlivých krajinách právne predpisy upravujúce oblasť hospodárenia a financovania, oblasť účtovníctva; z týchto sme vychádzali pri spracovaní dizertačnej práce. Základnou úlohou obce je starostlivosť o všestranný rozvoj jej územia a o potreby jej obyvateľov. Ďalšie úlohy súvisia s ochranou a hospodárením vlastného majetku obce, obec zabezpečuje aj rôzne verejnoprospešné služby, výstavbu a údržbu spoločných priestorov a chráni životné prostredie, vytvára podmienky na zabezpečenie zdravotnej, vzdelávacej, kultúrnej a športovej činnosti pre svojich obyvateľov.

Z charakteru úloh, ktoré obce zabezpečujú, vyplýva ich špecifický spôsob financovania, hospodárenia ako aj odlišný spôsob vedenia účtovníctva. Účtovná závierka ako výsledný produkt informačného zobrazenia činnosti obcí za účtovné obdobie sa zostavuje podľa pravidiel, ktoré musí poznať nielen zostavovateľ účtovnej závierky, ale aj používateľ informácií z nej.

V dizertačnej práci sú spracované poznatky z komparatívnej analýzy účtovníctva obcí Slovenskej republiky a ďalších dvoch krajín Európskej únie (Českej republiky a Maďarskej republiky). Pritom vychádzame zo skutočnosti, že Slovenská republika, Česká republika aj Maďarská republika sa stali členmi Európskej únie v roku 2004. Vzhľadom na súčasný proces harmonizácie účtovníctva vo verejnom sektore na svetovej báze porovnávame prístupy k riešeniu skúmaných problémov v účtovníctve obcí aj s ustanoveniami Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) vo vzťahu k obciam.

Záverom vyjadrujem poďakovanie doc. Ing. Antónii Kovalčíkovej, PhD. a Ing. Ladislavovi Zakharovi, PhD., ktorých pripomienky a stanoviská prispeli k skvalitneniu dizertačnej práce.

¹ Zdroj: Štatistický úrad SR, stav pre rok 2008

² Zdroj: Štatistický úrad ČR, stav pre rok 2008

³ Zdroj: OECD pre rok 2005

1. SÚČASNÝ STAV RIEŠENEJ PROBLEMATIKY DOMA A V ZAHRANIČÍ

V súčasnom období prebieha proces medzinárodnej harmonizácie účtovníctva vo verejnom sektore vo svete, ktorý má vplyv aj na účtovníctvo obcí skúmaných krajín (v Slovenskej republike, v Českej republike a v Maďarskej republike). Účtovníctvo obcí odráža jeho historický vývoj, rešpektuje osobitosti obcí, podstatu ich financovania a hospodárenia.

„Na to, aby sme pochopili prítomnosť a chceli formovať budúcnosť, je potrebné poznať minulosť.“ [Rečná, A. 2007, s. 79]

1.1 Obce a ich účtovníctvo v kontexte historického vývoja v Slovenskej republike

Postavenie obcí vo verejnej správe

V dejinách Slovenska prebehlo veľa reforiem verejnej správy. Súčasné postavenie obcí v Slovenskej republike sa začalo uplatňovať po reforme štátnej správy a miestnej samosprávy na prelome rokov 1990/1991, kedy sa vytvorili nové ekonomické a právne podmienky pre samosprávu obcí. Prijatím nového zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení boli na obce zo štátu presunuté niektoré kompetencie. Až ďalším neskorším zákonom č. 138/1991 Zb. o majetku obcí a v súlade so zákonom č. 567/1992 Zb. o rozpočtových pravidlách Slovenskej republiky sa vytvorili reálne predpoklady pre autonómne samosprávne pôsobenie obcí ako základných jednotiek verejnej správy v Slovenskej republike. PhDr. Vladimír Paukovič, CSc. vo svojom článku *Politický vývoj na Slovensku po roku 1989 a jeho vplyv na fungovanie verejnej správy* z roku 2008 vyslovil názor na skutočnú realizáciu reformy. „V rokoch 1990 - 1998 sa v slovenskej verejnej správe uskutočňovali len zmeny organizácie štátnej správy. Tieto zmeny mali často protichodný charakter a ich efektívnosť bola diskutabilná. Zmeny navyše prinášali zvyšovanie výdavkov na verejnú správu. Od integrovaného modelu riadenia sa prešlo na rezortné riadenie miestnej štátnej správy. Výrazné zmeny vo verejnej správe boli avizované v období 1998 – 2002, ale k naplneniu koncepcie reformy verejnej správy (okrem iného vymedzenie jasnej delby pôsobnosti a zodpovednosti inštitúcií verejnej správy vo vzťahu k občanovi a skvalitnenie legislatívy) v predpokladanom rozsahu nedošlo. Rovnako sa nerozhodlo o reforme miestnej samosprávy. Po parlamentných voľbách v roku 2002 sa predpokladalo, že naštartovanie reformy verejnej správy sa konečne aj zrealizuje. Nová vláda prijala už v prvom roku zásadné rozhodnutia. Od januára 2004 začal na Slovensku platiť nový

model štátnej správy a samosprávy. Neprebehla však dostatočná regulatívna reforma a priveľa pravidiel bolo upravených zákonmi. Najväčšia a základná zmena, ktorou prešla verejná správa v roku 2005, je nový model financovania samosprávnych funkcií, tzv. fiškálna decentralizácia. Posilnila sa tým autonómia samospráv, najmä posilnením jej vlastných finančných zdrojov.“ [Paukovič, V., 2008, s. 46-47] Anna Rečná vo svojom článku *Postavenie obce v systéme verejnej správy* z roku 2007 uviedla, že fiškálnou decentralizáciou zrealizovanou k 1.1.2005 sa vyčlenili finančné prostriedky, ktoré budú príjmami samospráv a prestanú byť príjmami štátneho rozpočtu. Rozpočtové kapitoly majú slúžiť na financovanie prenesených kompetencií. Charakterizovala pojem *verejná správa* ako formu fungovania štátu. „Vznik verejnej správy súvisí s deetatizáciou štátnej moci s rozširovaním subjektov participujúcich na štátnej moci a vznikom inštitúcií uskutočňujúcich priamy výkon moci občanmi.“ [Rečná, A., 2007, s. 79] Vychádza z názorov doc. Ing. Marty Hamalovej, CSc. a prof. Ing. Eleny Žárskej, CSc. ktoré interpretujú dva základné aspekty. „Z aspektu funkčného je verejná správa definovaná ako činnosť celospoločenského významu alebo ako správa celospoločenských vecí vykonávané štátnymi a samosprávnymi orgánmi. Poslaním verejnej správy je zabezpečovať realizáciu práv občanov, vytvárať pre nich dobré podmienky životnej existencie a usilovať o rozvoj prosperujúcej spoločnosti vo všetkých oblastiach ľudskej aktivity a úrovniach územného členenia. Z aspektu organizačného predstavuje verejná správa sústavu inštitúcií zabezpečujúcich jej výkon. Tvorí ju tak inštitúcie štátnej správy, ako aj samosprávy.“ [Rečná, A., 2007, s. 79] Anna Rečná člení verejnú správu na štátnu správu, územnú samosprávu a verejnoprávne korporácie. Územná samospráva má v Slovenskej republike úroveň miestnu (obec) a regionálnu (vyšší územný celok). Na najnižšej úrovni, reprezentovanej obcami, je to miestna samospráva ako súčasť územnej samosprávy. Miestna a regionálna úroveň majú svoje kompetencie, ktoré môžu vykonávať buď v samosprávnej – originálnej pôsobnosti, sú teda vlastnými, originálnymi kompetenciami alebo kompetencie v prenesenej pôsobnosti od štátu. Prenos kompetencií na samosprávu uskutočňuje štát zákonmi. [Rečná, A., 2007, s. 79-81]

Účtovníctvo obcí

V súvislosti s reformou obcí v rokoch 1990/1991 boli vydané nové právne predpisy aj v oblasti účtovníctva. Požiadavka vedenia účtovníctva a overovania účtovnej závierky obcí sa stanovila už v zákone č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení. Základným právnym predpisom účtovníctva sa stal zákon č. 563/1991 Zb. o účtovníctve, ktorý stanovil pre Ministerstvo financií SR povinnosť vydať formou opatrení účtovnú osnovu, postupy účtovania, obsahové

vymedzenie účtovnej závierky pre obce. V roku 1993 nadobudlo účinnosť opatrenie Federálneho Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktorým boli ustanovené nové účtové osnovy a postupy účtovania pre rozpočtové a príspevkové organizácie a obce. Tieto platili do konca roku 2002. Doc. Ing. Antónia Kovalčíková, PhD. a Ing. Alena Kordošová, PhD. vo svojom príspevku z medzinárodnej konferencie na Technickej univerzite v Ostrave v roku 2003 vymedzili okrem iného spôsob vedenia účtovníctva v období rokov 1993 – 2002, ako aj zmeny od roku 2003. „V súlade s opatrením o účtovej osnove, postupov účtovania pre rozpočtové a príspevkové organizácie a obce v období rokov 1993 – 2002 malé obce⁴ naďalej viedli zjednodušené podvojnú účtovníctvo⁵ a účtová osnova a postupy účtovania pre malé obce boli ustanovené v prílohe č. 3 uvádzaného opatrenia. Ostatné obce viedli podvojnú účtovníctvo a účtovali podľa účtovej osnovy a postupov účtovania pre rozpočtové a príspevkové organizácie a obce, ktoré boli uvedené v prílohe č. 1 a 2 uvádzaného opatrenia.“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2003, s. 52-53] S účinnosťou od 1.1.2003 bol vydaný nový zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, ako aj nové opatrenia. Jedným z nich bolo opatrenie, 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. „Obce od tohto roku 2003 viedli podvojnú účtovníctvo o majetku, záväzkoch, fondoch, nákladoch, príjmoch a výdavkoch a výsledku rozpočtového hospodárenia obce. Ďalšou významnou zmenou v účtovníctve obcí v Slovenskej republike bola zavedená povinnosť odpisovania dlhodobého nehmotného a hmotného majetku obcí. Táto zmena vyplývala z nového zákona o účtovníctve.“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2003, s. 53] Vzhľadom na rozsiahlosť zmien a doplnkov v uvádzanom opatrení účinnom od roku 2003, bolo vydané s účinnosťou do 1.1.2004 nové opatrenie MF SR č. 24 5001/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnovy pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, obce, vyššie územné celky, príspevkové organizácie a niektoré iné právnické

⁴ „V opatrení FMF, ktorým sa ustanovila účtová osnova a postupy účtovania pre rozpočtové a príspevkové organizácie a obce, **za malú obec** sa považovala spravidla obec s počtom obyvateľov do 3 000 a tá obec, ktorej obecné zastupiteľstvo s prihliadnutím k členitosti hospodárenia rozhodne, že bude účtovať podľa účtovej osnovy a postupov účtovania pre malé obce.“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2003, s. 52]

⁵ „Malé obce viedli zjednodušené podvojnú účtovníctvo takto:

1. podvojnú účtovali účtovné prípady, ktoré sa týkali bankového plnenia rozpočtu malej obce, o účelových a finančných fondoch a o nákladoch, výnosoch súvisiacich s vykonávaním hospodárskej činnosti,
2. evidenciu o investičnom majetku, zásobách a ceninách, pohľadávkach, rezervách a záväzkoch viedli malé obce v pomocných knihách.“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2003, s. 52]

osoby, ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie, ktoré platilo v znení neskorších predpisov do 31.12.2007.

Účtovná závierka obcí

Účtovná závierka ako štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, je ustanovená všeobecne pre všetky účtovné jednotky vrátane obcí v zákone o účtovníctve. „Definovanie účtovnej závierky a jej súčastí v sústave podvojného účtovníctva (v období rokov 1993 - 2002 viedli malé obce zjednodušené podvojné účtovníctvo, ostatné obce viedli podvojné účtovníctvo, od roku 2003 vedú obce podvojné účtovníctvo) sa v príslušnom zákone o účtovníctve, resp. v jeho upravených zneniach vyvíjalo nasledovne:

Zákon o účtovníctve č. 563/1991 Zb. <i>účinnosť od 1.1.1993</i>	Zákon o účtovníctve č. 563/1991 Zb. v znení zákona č. 336/1999 Z.z. <i>účinnosť od 1.1.2000</i>	Zákon o účtovníctve č. 431/2002 Z.z. <i>účinnosť od 1.1.2003</i>
§ 18 (1) Účtovnú závierku v sústave podvojného účtovníctva tvoria: a) súvaha (bilancia), b) výkaz ziskov a strát, pri rozpočtových organizáciách ⁶ výkaz o plnení rozpočtu c) príloha.	§ 18 (1) Účtovná závierka v sústave podvojného účtovníctva tvorí jeden celok a skladá sa: a) zo súvahy (bilancie), b) z výkazu ziskov a strát, v rozpočtových organizáciách z výkazu o plnení rozpočtu c) z prílohy.	§ 17 (1) Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú (ďalej len "používatelia"). Účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku v prípadoch ustanovených týmto zákonom v štruktúre, ktorá nadväzuje na sústavu účtovníctva používanú v účtovnej jednotke. Účtovná závierka tvorí jeden celok. § 17 (3) Účtovná závierka v sústave podvojného účtovníctva okrem všeobecných náležitostí podľa odseku 2 obsahuje tieto súčasti: a) súvahu, b) výkaz ziskov a strát, c) poznámky.

Z uvedeného vyplývajú pre súčasti účtovnej závierky obcí dve základné zmeny, ktoré nastali od roku 2003 s účinnosťou zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve: výkaz o plnení rozpočtu nie je uvedený ako samostatná súčasť účtovnej závierky (nie je účtovným výkazom) a príloha sa premenovala na poznámky.“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2003, s. 55]
Účtovné výkazy boli od roku 1993 do roku 2007 ustanovené opatreniami:

- opatrenie MF SR č. 65/2/1993, ktorým sa ustanovujú účtovné výkazy pre rozpočtové a príspevkové organizácie a obce, ktoré v znení neskorších predpisov platilo do konca roku 2001. „Zmeny sa týkali Výkazu o plnení príjmov a výdavkov rozpočtových

⁶ Pre upresnenie dopĺňame, že v zákone o účtovníctve uvedený výraz „v rozpočtových organizáciách“ sa chápe v širšom poňatí; zahŕňa v sebe tak rozpočtové organizácie, ako aj obce.

organizácií a obcí, ktorý mal od roku 1995 ustanovenú novú formu a obsah. Zmeny vyplynuli zo zmien v rozpočtovej klasifikácii. Ďalej sa zmena týkala účtovného výkazu pre malé obce (Ročný prehľad aktív a pasív obcí), ktorý mal od roku 1999 upravený obsah.“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2003, s. 55]

- opatrenie MF SR č. 19722/2001-92, ktorým sa ustanovuje usporiadanie položiek účtovnej závierky a obsahové vymedzenie týchto položiek, termíny a miesto predkladania účtovnej závierky pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, obce, vyššie územné celky, príspevkové organizácie a niektoré iné právnické osoby, ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie, ktoré platilo v roku 2002,
- opatrenie MF SR č.1407/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky, termíny a miesto predkladania účtovnej závierky pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, obce, vyššie územné celky, príspevkové organizácie a niektoré iné právnické osoby, ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie, ktoré platilo v znení neskorších predpisov s účinnosťou od 15.3.2003 do 31.12.2007.

Tabuľka č. 1: Vývoj účtovných výkazov

V rokoch 1993-2001	• Výkaz o plnení príjmov a výdavkov rozpočtových organizácií a obcí (Úč RO 2-04) • Súvaha rozpočtových a príspevkových organizácií (Súvaha Úč ROPO 3-02) • Výkaz ziskov a strát (Výsledovka Úč ROPO 4-02) • Ročný prehľad aktív a pasív obcí (Malé obce Úč 6-01)
V roku 2002	• Výkaz o plnení rozpočtu a ďalších doplňujúcich údajov k prílohe účtovnej závierky obce alebo VÚC (Úč OV 2-04) • Súvaha (Súvaha Úč ROPO 3-02 SFOV) • Výkaz ziskov a strát (Výsledovka Úč ROPO 4-02 SFOV) • Prehľad aktív a pasív obce (Malé obce Úč 6-01)
Od roku 2003 ⁷	• Súvaha (Súvaha Úč ROPO SFOV 1-01) • Výkaz ziskov a strát (Výsledovka Úč ROPO SFOV 2-01)

Zdroj: [Kovalčíková, A. - Kordošová, A. 2003, s. 56]

„Z uvedeného prehľadu vyplýva, že súvaha a výkaz ziskov a strát boli účtovnými výkazmi ustanoveným pre obce v celom sledovanom období. Pre malé obce bol v rokoch 1993 -2002 účtovným výkazom prehľad aktív a pasív, ktorý zostavovali namiesto súvahy. Do konca roku 2002 bol výkaz o plnení rozpočtu v upravovanom označení a vymedzení pre obce účtovným výkazom (v roku 2002 boli jeho súčasťou aj doplňujúce údaje k prílohe účtovnej

⁷ Účtovné výkazy Súvaha a Výkaz ziskov a strát platili do konca roka 2007.

závierky obce). Od roku 2003 výkaz o plnení rozpočtu a o plnení vybraných finančných ukazovateľov obce je finančným výkazom, ktorý je ustanovený Pokynom MF SR č. 4739/2003-91, ktorým sa ustanovuje rozsah, spôsob a termíny predkladania údajov požadovaných na hodnotenie plnenia verejného rozpočtu.“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A. 2003, s. 56]

V uvádzanom príspevku doc. Ing. Antónii Kovalčíkovej, PhD. a Ing. Aleny Kordošovej, PhD. z roku 2003 autorky konštatujú, že „účtovníctvo obcí i v budúcnosti sa bude ďalej rozvíjať a tento vývoj bude ovplyvnený niekoľkými faktormi:

- procesom novelizácie zákona o účtovníctve a nadväzujúcich právnych predpisov (opatrení MF SR),
- vývojom, zmenami v oblasti financovania a hospodárenia obcí a
- vývojom účtovníctva v kontexte medzinárodnej harmonizácie a regulácie účtovníctva verejného sektora formou Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor (IPSAS).“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A. 2003, s. 58]

1.2 Charakteristika obcí, analýza ich hospodárenia a financovania v Slovenskej republike, Českej republike a Maďarskej republike

Aby sme mohli pochopiť súčasný stav účtovníctva obcí vybraných krajín, je potrebné vymedziť základnú charakteristiku obcí, analyzovať ich hospodárenie a financovanie, ktoré vychádza z platných právnych predpisov.

1.2.1 Právna úprava obcí a pravidiel ich hospodárenia a financovania

Základným právnym predpisom v **Slovenskej republike (ďalej len „SR“)**, ktorý definuje obec a stanovuje pravidlá jej financovania a hospodárenia, je *zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov*. Zákon, ktorý rozpracováva finančné hospodárenie obce a stanovuje pravidlá rozpočtovania obce, je *zákon č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*. Súčasne sa na obce a nimi zriadené rozpočtové a príspevkové organizácie ako subjekty verejnej správy vzťahuje aj *zákon č. 523/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*, ktorý okrem iného definuje subjekty verejnej správy, vymedzuje vznik, zánik a hospodárenie rozpočtových a príspevkových organizácií, ktoré môžu obce zakladať na plnenie svojich úloh.

Základným právnym predpisom v **Českej republike (ďalej len „ČR“)**, ktorý definuje obec, jej postavenie a orgány a stanovuje pravidlá hospodárenia, je *zákon č. 128/2000 Sb. o obcích (obecní zřízení) v znení neskorších predpisov*. Zákon, ktorý upravuje tvorbu, postavenie, obsah a funkcie rozpočtu obce, stanovuje pravidlá hospodárenia s finančnými prostriedkami, upravuje aj zriaďovanie právnických osôb obcí, je *zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů v znení neskorších predpisov*.

Základnou právnou úpravou v **Maďarskej republike (ďalej len „MR“)** upravujúcou práva a povinnosti obcí je *zákon č. 65/1990 o miestnych samosprávach v znení neskorších predpisov (1990. évi LXV. törvény a helyi önkormányzatokról)*. Spôsob hospodárenia a financovania obcí ako druhu organizácií hospodáriacich na základe rozpočtu je ustanovený v *zákone č. 38/1992 o štátnom hospodárení v znení neskorších predpisov (1992. évi XXXVIII. törvény az államháztartásról)*. Dôležitou právnou úpravou je aj *nariadenie vlády č. 217/1998 o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov (217/1998 Kormányrendelet a az államháztartás működési rendjéről)*, ktorý konkretizuje ustanovenia zákona č. 38/1992 o štátnom hospodárení.

1.2.2 Charakteristika obce

Slovenská právna úprava definuje obec ako „samostatný územný samosprávny a správny celok Slovenskej republiky, združuje osoby, ktoré majú na jej území trvalý pobyt. Je právnickou osobou, ktorá samostatne hospodári s vlastným majetkom a s vlastnými príjmami. Základnou úlohou obce pri výkone samosprávy je starostlivosť o všestranný rozvoj jej územia a o potreby jej obyvateľov. Obec má právo združovať sa s inými obcami v záujme dosiahnutia spoločného prospechu.“ [[Zákon č.369/1990 Zb. o obecnom zriadení, 2009, §1](#)] Obec zriaďuje, zrušuje, rozdeľuje alebo zlučuje vládou nariadením, pričom sa obec môže rozdeliť len vtedy, ak nové obce budú mať katastrálne územie alebo súbor katastrálnych území tvoriaci súvislý územný celok najmenej 3 000 obyvateľov. Obec samostatne rozhoduje a uskutočňuje všetky úkony súvisiace so správou obce a jej majetku, ak takéto úkony nevykonáva štát alebo iná právnická osoba alebo fyzická osoba. Samosprávu obce vykonávajú obyvatelia obce orgánmi obce, resp. hlasovaním obyvateľov obce, resp. verejným zhromaždením obyvateľov obce. [[Zákon č.369/1990 Zb. o obecnom zriadení, 2009, §4](#)]

„Obec pri výkone samosprávy najmä:

- a) vykonáva úkony súvisiace s riadnym hospodárením s hnutel'ným a nehnuteľným majetkom obce a s majetkom vo vlastníctve štátu prenechaným obci do užívania,

- b) zostavuje a schvaľuje rozpočet obce a záverečný účet obce,
- c) rozhoduje vo veciach miestnych daní a miestnych poplatkov a vykonáva ich správu,
- d) usmerňuje ekonomickú činnosť v obci, vydáva súhlas, záväzné stanovisko, stanovisko alebo vyjadrenie k podnikateľskej a inej činnosti právnických osôb a fyzických osôb a k umiestneniu prevádzky na území obce, vydáva záväzné stanoviská k investičnej činnosti v obci,
- e) utvára účinný systém kontroly a vytvára vhodné organizačné, finančné, personálne a materiálne podmienky na jeho nezávislý výkon,
- f) zabezpečuje výstavbu a údržbu a vykonáva správu miestnych komunikácií, verejných priestranstiev, obecného cintorína, kultúrnych, športových a ďalších obecných zariadení, kultúrnych pamiatok, pamiatkových území a pamätihodností obce,
- g) zabezpečuje verejnoprospešné služby, najmä nakladanie s komunálnym odpadom a drobným stavebným odpadom, udržiavanie čistoty v obci, správu a údržbu verejnej zelene a verejného osvetlenia, zásobovanie vodou, odvádzanie odpadových vôd, nakladanie s odpadovými vodami zo žump a miestnu verejnú dopravu,
- h) utvára a chráni zdravé podmienky a zdravý spôsob života a práce obyvateľov obce, chráni životné prostredie, ako aj utvára podmienky na zabezpečovanie zdravotnej starostlivosti, na vzdelávanie, kultúru, osvetovú činnosť, záujmovú umeleckú činnosť, telesnú kultúru a šport,
- i) plní úlohy na úseku ochrany spotrebiteľa a utvára podmienky na zásobovanie obce; určuje nariadením pravidlá času predaja v obchode, času prevádzky služieb a spravuje trhoviská,
- j) obstaráva a schvaľuje územnoplánovaciu dokumentáciu sídelných útvarov a zón, koncepciu rozvoja jednotlivých oblastí života obce, obstaráva a schvaľuje programy rozvoja bývania a spolupôsobí pri utváraní vhodných podmienok na bývanie v obci,
- k) vykonáva vlastnú investičnú činnosť a podnikateľskú činnosť v záujme zabezpečenia potrieb obyvateľov obce a rozvoja obce,
- l) zakladá, zriaďuje, zrušuje a kontroluje svoje rozpočtové a príspevkové organizácie, iné právnické osoby a zariadenia,
- m) organizuje hlasovanie obyvateľov obce o dôležitých otázkach života a rozvoja obce,
- n) zabezpečuje verejný poriadok v obci,
- o) zabezpečuje ochranu kultúrnych pamiatok a dbá o zachovanie prírodných hodnôt,
- p) plní úlohy na úseku sociálnej pomoci,

- r) vykonáva osvedčovanie listín a podpisov na listinách,
- s) vedie obecnú kroniku v štátnom jazyku, prípadne aj v jazyku národnostnej menšiny.“

[[Zákon č.369/1990 Zb. o obecnom zriadení, 2009, §4](#)]

Majetkom obce sú veci vo vlastníctve obce a majetkové práva obce, ktoré slúžia na plnenie úloh obce. Povinnosťou obce je svoj majetok zveľaďovať a zhodnocovať, nezmenšený zachovať a darovanie nehnuteľného majetku obce vôbec nie je dovolené. Svoj majetok môže použiť na verejné účely (najmä pre miestne komunikácie a iné verejné priestranstvá, ktoré sú verejne prístupné a možno ich obvyklým spôsobom používať), na podnikateľskú činnosť a na výkon samosprávy obce. [[Zákon č.369/1990 Zb. o obecnom zriadení, 2009, §8](#)] Majetok obce a nakladanie s ním upravuje aj osobitný zákon č. 138/1991 Zb. o majetku obcí v znení neskorších predpisov.

V **ČR** definuje obec tiež zákon o obciach, a to ako základné územné samosprávne spoločenstvo občanov, tzv. územný celok, ktorý je vymedzený hranicou územia obce. Obec je verejno-právnu korporáciu, má vlastný majetok, vystupuje v právnych vzťahoch svojím menom a nesie zodpovednosť z týchto vzťahov. [[Zákon č. 128/2000 Sb. o obcích, 2009, §1](#)] Má určité práva a povinnosti, činnosť vykonávajú stanovené orgány a ich pôsobnosť je vymedzená rovnako ako v zákone obecnom zriadení v SR. Hospodári účelne a hospodárne, vedie evidenciu majetku, nesmie ručiť za záväzky právnických a fyzických osôb s výnimkou niektorých prípadov ustanovených v zákone o obciach.

V **MR** definuje obec zákon o štátnom hospodárení nepriamo, t.j. spolu s ostatnými subjektami štátneho hospodárenia (tzn. spolu so štátnymi rozpočtovými organizáciami, rozpočtovými organizáciami poisťovní, rozpočtovými organizáciami zriadenými obcou, štátnymi menšinovými rozpočtovými organizáciami a d'al.), a to pod pojmom rozpočtová organizácia „ako právnickú osobu financovanú zo štátneho rozpočtu, ktorá slúži na uspokojenie spoločenských potrieb a úloh štátu stanovených v právnych predpisoch, uzneseniach, zakladateľskej listine. Svoje služby zabezpečuje v rámci hlavnej činnosti, nie za účelom dosiahnutia zisku“. [[Farkas, S. et al., 2002, s. 7](#)] Zákon o miestnych samosprávach pojem obce nedefinuje, stanovuje práva, povinnosti a pôsobnosť orgánov obce. Výkonným orgánom miestnej samosprávy je mestský úrad, krajský samosprávny úrad, obecný úrad (do 1000 obyvateľov) alebo úrad spoločného obecného zastupiteľstva. Okruh kompetencií obcí a ich zriadených organizácií sa historicky postupne rozširoval. Do polovice 20-teho storočia bol okruh úloh obce malý. Do kompetencie rozhodovania zastupiteľstva obce nepatrilo školstvo, zdravotníctvo, poskytovanie sociálnej pomoci a pod. Napríklad dve tretiny

základných škôl a jedna štvrtina stredných škôl pôsobili ako náboženské organizácie a značný okruh škôl mali povahu nadácií (*alapítványi iskolák*). Na druhej strane však obce zabezpečovali služby súvisiace s ochranou obyvateľov, ktoré v súčasnosti nepatria do kompetencie obcí. Okruh úloh zabezpečujúcich obcou sa po roku 1949 značne rozšíril. Zrovnoprávnili sa náboženské a štátne inštitúcie. Prevzalo sa vzdelávanie na úrovni základných a stredných škôl, zabezpečenie zdravotníckych a sociálnych služieb, rozvoj bytových jednotiek a ich hospodárenia, a výrazne sa rozšírilo spravovanie štátnej nehnuteľnosti, rozvoj priemyslu a poľnohospodárstva. Po reforme v roku 1990 obce zdedili štruktúru úloh doterajšieho systému a v súčasnosti je približne 3200 obcí zabezpečujúcich horeuvedené úlohy. Na výdavkoch štátneho hospodárenia sa zúčastňujú podsystemy miestnej samosprávy 20 – 25 % -ami. [Aradi, Zs. et al., 2004, s.33] V zmysle zákona o miestnych samosprávach rozhoduje obec v úlohách svojej kompetencie samostatne, môže zabezpečovať akékoľvek úlohy, pre zabezpečenie ktorých právny predpis neustanovil inú kompetentnú organizáciu. Obec hospodári samostatne so svojim majetkom a s vlastnými príjmami. Rovnako ako v SR a ČR sa môže obec v MR združovať s inými obcami.

1.2.3 Finančné hospodárenie a rozpočet obce, záverečný účet obce a výročná správa

V SR je financovanie obce zabezpečené predovšetkým z vlastných príjmov, dotácií zo štátneho rozpočtu a z ďalších zdrojov.

„Vlastnými príjmami sú:

- a) výnosy miestnych daní a poplatkov,
- b) nedaňové príjmy z vlastníctva a z prevodu vlastníctva majetku obce a z činnosti obce a jej rozpočtových organizácií,
- c) výnosy z finančných prostriedkov obce,
- d) sankcie za porušenie finančnej disciplíny uložené obcou,
- e) dary a výnosy dobrovoľných zbierok v prospech obce,
- f) podiely na daniach v správe štátu podľa osobitného predpisu,
- g) iné príjmy“. [Zákon č.583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, 2009, §5]

O použití vlastných príjmov rozhoduje obec samostatne. To neplatí pri dare, ak darca určí účel, na ktorý sa majú darované prostriedky použiť.

Obec môže na plnenie svojich úloh použiť okrem vlastných príjmov aj **dotácie zo štátneho rozpočtu** na úhradu nákladov preneseného výkonu štátnej správy a dotácie zo

štátnych fondov, ako aj ďalšie dotácie zo štátneho rozpočtu v súlade so zákonom o štátnom rozpočte. Obec môže prijať aj účelové dotácie z rozpočtu vyššieho územného celku alebo z rozpočtu inej obce na realizáciu zmlúv, resp. prijať prostriedky z Európskej únie a iné prostriedky zo zahraničia poskytnuté na konkrétny účel. Obec môže na plnenie svojich úloh použiť aj **prostriedky mimorozpočtových peňažných fondov, zisk z podnikateľskej činnosti, návratné zdroje financovania**, resp. **združené prostriedky** (združené s inými obcami, so samosprávnymi krajmi a s inými právnickými osobami alebo fyzickými osobami). [[Zákon č.583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, 2009, §5](#)]

Zákon o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy stanovuje **pravidlá používania návratných zdrojov financovania**. Sú nimi prostriedky rozpočtu obce z prijatých úverov, pôžičiek, návratných finančných výpomocí, zo zmeniek a z komunálnych obligácií vydaných obcou⁸, ktoré môže obec použiť len na krytie kapitálových výdavkov. Na vyrovnanie časového nesúladu medzi príjmami a výdavkami bežného rozpočtu v priebehu rozpočtového roka sa tieto zdroje financovania môžu výnimočne použiť za podmienky, že budú splatené do konca rozpočtového roka z príjmov bežného rozpočtu. Obec môže vstupovať len do takých úverových záväzkov, ktorých plnenie dlhodobo nenaruší vyrovnanosť bežného rozpočtu v nasledujúcich rokoch. Obec nesmie prevziať záruku za úver, pôžičku alebo iný dlh fyzických alebo právnických osôb. Obec môže prijať návratné zdroje financovania, len ak celková suma dlhu obce (súhrn záväzkov vyplývajúcich zo splácania istín návratných zdrojov ku koncu rozpočtového roka) neprekročí 60 % skutočných bežných príjmov predchádzajúceho rozpočtového roka a suma ročných splátok návratných zdrojov vrátane výnosov neprekročí 25 % skutočných bežných príjmov predchádzajúceho rozpočtového roka. [[Zákon č.583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, 2009, §17](#)]

Obec si môže na plnenie svojich úloh zriadiť podľa zákona o obecnom zriadení **mimorozpočtové peňažné fondy**. Pri plnení úloh viacerých obcí alebo z iného dôvodu môže obec zriadiť spoločný fond. Obec môže vytvárať fondy aj v zmysle iného predpisu, a to podľa zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy **peňažné fondy**, ktorých zdrojmi môžu byť najmä:

- a) prebytok rozpočtu⁹ za uplynulý rozpočtový rok,
- b) zisk z podnikateľskej činnosti po zdanení,

⁸V zmysle § 20 zákona č.530/1990 Zb. o dlhopisoch v znení neskorších predpisov môže obec sama resp. prostredníctvom banky vydať komunálne dlhopisy, za ktoré ručí obec svojím majetkom.

⁹kladný rozdiel medzi príjmami a výdavkami rozpočtu obce

- c) zostatky peňažných fondov z minulých rokov a zostatky príjmových finančných operácií.

Zostatky peňažných fondov koncom roka neprepadajú. O ich použití rozhoduje obecné zastupiteľstvo. Prostriedky svojich peňažných fondov používa obec prostredníctvom rozpočtu okrem prevodov prostriedkov medzi jednotlivými peňažnými fondmi navzájom a okrem prípadov, keď sa prostriedky peňažných fondov použijú len na vyrovnanie časového nesúladu medzi príjmami a výdavkami v priebehu rozpočtového roka. Obec vytvára v zmysle zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy aj ďalší fond, a to **rezervný fond** vo výške určenej obecným zastupiteľstvom, pričom minimálny ročný prídel do fondu je 10 % z prebytku rozpočtu. [[Zákon č.583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, 2009, §15](#)]

Ing. Iveta Konvalinková vychádzajúc zo zákona č.523/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy v znení neskorších predpisov uviedla v roku 2007 vo svojom článku prehľad **pravidiel rozpočtového hospodárenia** subjektov verejnej správy, z ktorých sú významné najmä tieto:

- a) pravidlo účelovosti použitia verejných prostriedkov – toto pravidlo hovorí o tom, že verejné prostriedky vrátane prostriedkov štátneho rozpočtu možno použiť na účely, ktoré sú v súlade s osobitným predpismi (napríklad zákonom o sociálnom poistení, zákonom o pozemkových opravách atď.),
- b) pravidlo časovosti použitia verejných prostriedkov – verejné prostriedky možno použiť do konca rozpočtového roka, ktorý je zhodný s kalendárnym rokom pričom je ustanovená výnimka pre vybrané druhy verejných prostriedkov, ktoré možno použiť v nasledujúcom rozpočtovom roku,
- c) dodržiavanie hospodárnosti, efektívnosti a účinnosti a to aj v prípade, keď sú verejné prostriedky poskytnuté subjektom mimo verejnej správy, nestrácajú štatút verejných prostriedkov, platia na ne rozpočtové pravidlá,
- d) povinnosť štatutárneho orgánu verejnej správy zabezpečiť uvoľňovanie verejných prostriedkov iba v takej výške, aká zodpovedá rozsahu plnenia úloh zahrnutých v rozpočte subjektu verejnej správy,
- e) viacročné záväzky – subjekt verejnej správy nie je oprávnený zaväzovať sa v bežnom rozpočtovom roku na také úhrady, ktoré nemá zabezpečené v rozpočte na bežný kalendárny rok. [[Konvalinková, I., 2007, s. 20-22](#)]

Ing. Miriam Majorová, PhD. vo svojom článku *Prevod správy dlhodobého majetku* z roku 2008 konštatovala, že „dlhodobý majetok predstavuje významnú zložku aktív účtovných jednotiek štátnej správy a samosprávy, čo je tiež dôvodom, prečo transakcie s dlhodobým majetkom tvoria značnú časť zaznamenávaných účtovných prípadov. V tejto ekonomickej kategórii má štátna správa a samospráva viacero osobitostí, ku ktorým patrí aj prevod správy dlhodobého majetku. Pre štátnu správu a samosprávu je typické, že väčšina transakcií s dlhodobým majetkom sa neuskutočňuje formou zmeny vlastníctva, ale formou prevodu správy.“ [Majorová, M., 2008b, s. 17] Problematikou prevodu správy majetku obce sa zaoberá zákon č.138/1991 Zb. o majetku obcí v znení neskorších predpisov, podľa ktorého môže obec zveriť svoj majetok do správy rozpočtovej organizácii alebo príspevkovej organizácii, ktorú obec zriadila. „Správou obecného majetku sa rozumie oprávnenie na jeho držbu, užívanie a nakladanie.“ [Majorová, M., 2008b, s. 17]

Ing. Mária Brániková vo svojom článku *Majetok obce – legislatívne zmeny* vymedzuje majetok obce, poukazuje na zásady hospodárenia s majetkom, s jeho nakladaním. Autorka vymedzuje zmeny, ktoré nastali od 1.7.2009:

1. Právna úprava prevodu vlastníctva majetku obce v zákone o majetku obcí sa upravila zákonom č.258/2009 Z.z. s účinnosťou od 1.7.2009. Do 30.6.2009 obec nemohla previesť vlastníctvo svojho majetku bez obchodnej verejnej súťaže na fyzickú osobu, ktorou je starosta obce, poslanec obecného zastupiteľstva, štatutárny orgán alebo člen štatutárneho orgánu právnickej osoby zriadenej alebo založenej obcou, prednostom obecného úradu, zamestnancom obce, hlavným kontrolórom obce alebo blízkou osobou uvádzaných osôb. Obec nemohla taktiež previesť vlastnícke právo k majetku mimo obchodnej verejnej súťaže ani na právnickú osobu, v ktorej zakladateľom, vlastníkom obchodného podielu, štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu, členom riadiaceho, výkonného alebo dozorného orgánu je osoba uvedená v predchádzajúcej vete. Výnimku tvorili právnické osoby, ktorých zakladateľom bola obec alebo v ktorých mala obec obchodný podiel. Obec mohla na fyzickú osobu uvádzanú v predchádzajúcich vetách previesť mimo obchodnej verejnej súťaže byt alebo pozemok, pozemok zastavaný stavbou v jej vlastníctve, podiel majetku obce, ktorým sa realizuje zákonné predkupné právo, hnuiteľnú vec, ktorej zostatková cena je nižšia ako 50 000 Sk. Od 1.7.2009 prevody vlastníctva majetku obce sa musia vykonať na základe obchodnej verejnej súťaže, dobrovoľnou dražbou alebo priamym predajom najmenej za cenu vo výške všeobecnej hodnoty majetku stanovenej podľa vyhlášky MS SR

č.492/2004 Z.z. Obmedzenia sú vymedzené v novele zákona č.258/2009 Z.z. o majetku obcí v súvislosti s priamym predajom pre fyzickú alebo právnickú osobu. Ide o osoby, ktoré boli vymedzené aj v zákone o majetku obcí platného do 30.6.2009.

2. Zákonom č.258/2009 Z.z. s účinnosťou od 1.7.2009 sa upravil postup pri nájme majetku obce. „Ustanovenia o predaji majetku je obec povinná primerane uplatniť aj pri prenechávaní majetku obce do nájmu, a to najmenej za také nájomné, za aké sa v tom čase a na tom mieste obvykle prenechávajú do nájmu na dohodnutý účel rovnaké alebo porovnateľné nehnuteľnosti, okrem hnuťelnej veci vo vlastníctve obce, ktorej zostatková cena je nižšia ako 3 500 eur, alebo nájmu majetku obce, ktorého trvanie s tým istým nájomcom neprekročí desať dní v kalendárnom mesiaci, alebo okrem prípadov hodných osobitného zreteľa, o ktorých obecné zastupiteľstvo rozhodne trojpäťtinovou väčšinou prítomných poslancov.“ [Brániková, M., 2008, s. 365]

3. Ako možnosti nakladania s majetkom obce autorka článku uvádza nasledovnú tabuľku:

Tabuľka č. 2: Vývoj nakladania s majetkom obce v členení podľa subjektov

Subjekty	V období 1.1.2009 až 30.6.2009 obec môže	V období od 1.7.2009 obec môže
Rozpočtová a príspevková organizácia (ďalej len „správca“)	zveriť majetok do správy rozpočtovej a príspevkovej organizácie, ktoré obec zriadila	hospodáriť prostredníctvom správcu majetku obce
Obchodné spoločnosti	vložiť svoj majetok ako vkład do obchodnej spoločnosti	vložiť svoj majetok ako vkład do základného imania obchodnej spoločnosti
Iné právnické osoby (napr. neziskové organizácie)	zo svojho majetku založiť inú právnickú osobu (napr. neziskovú organizáciu)	zo svojho majetku založiť inú právnickú osobu (napr. neziskovú organizáciu)
Obchodné spoločnosti a iné právnické osoby	uzavrieť zmluvu o výkone správy svojho majetku s obchodnou spoločnosťou alebo inou právnickou osobou	-
Rôzne subjekty	prenajať majetok nájomnou zmluvou	prenajať majetok nájomnou zmluvou

Zdroj: [Brániková, M., 2008, s. 365]

Autorka upozorňuje na skutočnosť, že „zákon č.258/2009 Z.z. po 1.7.2009 neupravuje možnosť uzatvoriť zmluvu o výkone správy s podnikateľským subjektom.“ [Brániková, M., 2008, s. 365]

4. Od 1.7.2009 sa mení možnosť hospodárenia obce, a to prostredníctvom správcu majetku, ktorým je jej rozpočtová alebo príspevková organizácia. „Správa majetku obce vzniká tromi spôsobmi, a to:

- zverením majetku obce do správy správcu,
- prevodom správy majetku obce,
- nadobudnutím majetku do vlastníctva obce vlastnou činnosťou správcu.

O zverenom majetku účtuje účtovná jednotka, ktorej sa tento majetok zveril do správy. Dlhodobý majetok nadobudnutý bezodplatným prevodom pri prevode správy sa oceňuje cenou, v ktorej sa doteraz viedol v účtovníctve a odpisuje tento majetok ten, kto o majetku účtuje. Pre úplnosť prezentácie majetkovej situácie obce možno odporúčať sledovať majetok zverený do správy na jej podsúvahových účtoch.“ [Brániková, M., 2008, s. 366-367]

Základným nástrojom finančného hospodárenia obce je **rozpočet obce**, ktorým sa riadi financovanie úloh a funkcií obce v príslušnom rozpočtovom (kalendárnom) roku. Rozpočet obce na príslušný rozpočtový rok vychádza z viacročného rozpočtu zostaveného najmenej na 3 rozpočtové roky.

Prof. Ing. Elena Žárska, CSc. a Ing. Dušan Kozovský, PhD. vo svojom článku z roku 2006 sa zamerali na vymedzenie dlhu obcí predstavujúceho racionálny zdroj financovania projektov, uviedli svoje poznatky – do akej miery sa zadlžovať a podstatu regulovania miery zadĺženia územnej samosprávy. Ing. Dušan Kozovský, PhD. vo svojom ďalšom článku z roku 2009 poukazuje na dôležitosť **rozpočtového procesu**, ktorého súčasťami je príprava a tvorba rozpočtu, prerokovanie a schválenie rozpočtu v obecnom zastupiteľstve, realizácia rozpočtu, kontrola a hodnotenie plnenia rozpočtu, prerokovanie a schválenie záverečného účtu. „Tvorba a hodnotenie rozpočtu sú vysokou mierou vzájomne previazané a z hľadiska kvantity a kvality sa interaktívne ovplyvňujú. Táto interakcia je tým vyššia, čím obce aktívne pristupujú k zvyšovaniu svojej fiškálnej transparentnosti. Jeho dôsledným naplňaním možno pomôcť nielen informovanosti občanov, ale aj kvalite riadenia, a to najmä vyzdvihnutím jeho analytických a informačných aspektov. Práve tie bývajú v praxi často podceňované, a to nielen z hľadiska potrebnej kvantity, ale aj z hľadiska kvality, prístupu a metodiky ich spracovania.“ [Kozovský, D., 2009, s. 23] Významný posun v rozpočtovaní obcí nastal v súvislosti s realizovanou fiškálnou decentralizáciou od roku 2005, ktorá z hľadiska celkovej reformy verejnej správy nadviazala na presun kompetencií zo štátnej správy na obce a VÚC.

Pri zostavovaní rozpočtu je otázkou, či začať proces jeho tvorby od výdavkov alebo od príjmov? „Ak sa začne zostavovať rozpočet od plánovania výdavkov, potom je tento postup vždy spojený so stavom, že sa nafukuje objem potrieb a musí nastúpiť redukcia výdavkov, resp. hľadanie ďalších zdrojov príjmov. Riešenia by mali tlačiť na zhodnocovanie

a optimalizáciu príjmov, a zároveň na efektívnosť vo výdavkovej časti racionalizovaním výdavkov a rešpektovaním len odôvodnených nákladov. Pri neriešení tohto stavu môže dôjsť k narušeniu stability a ohrozeniu likvidity až po nesolventnosť obce. Riešením je odkladanie priorít, neodôvodnená redukcia výdavkov, neplnenie finančných záväzkov až po spoliehanie sa na verejnú ruku štátu.“ [Kozovský, D., 2009, s. 24] „Medzinárodné skúsenosti ukazujú, že optimálne poradie je najprv určiť výšku prebytku, resp. schodku, následne určiť očakávané príjmy a na základe týchto dvoch veličín stanoviť výšku výdavkov, do ktorej sa musí samospráva zmestiť. Iné poradie, v ktorom sa príjmy odvíjajú od existujúcich alebo plánovaných výdavkov, vedie často k výrazne horšiemu hospodáreniu, pretože berie výdavky ako dané a snaží sa im prispôbiť príjmy a celkové hospodárenie.“ [Kozovský, D., 2009, s. 24]

„Keďže jedným zo zásadných kritérií hodnotenia rozpočtového hospodárenia je vyrovnanosť obecného rozpočtu, existencia deficitného rozpočtu obce ešte nemusí znamenať rast zadlženosti obce, pokiaľ sa na úhradu deficitu použijú prostriedky z predchádzajúceho obdobia. V každom prípade by malo byť hodnotenie významných parametrov hospodárenia obce založené predovšetkým na posúdení dlhodobej stability, veľkosti rozpočtu obce, efektívnosti a kvality hospodárenia obce, zhodnotenia schopnosti obce zabezpečiť splácanie prijatého dlhu a pod. Posúdenie významnosti daňových príjmov je nutné odvodiť nielen od konkrétnej štruktúry a rozdeľovania daňových príjmov, ale aj nepriamo v závislosti od daňových kompetencií obcí. V prípade nedaňových príjmov môže ich rozsah signalizovať napríklad dobré využívanie majetku obcí.“ [Kozovský, D., 2009, s. 25] V prípade hodnotenia kapitálových príjmov rozpočtu obce je nutné si uvedomiť, že tento druh príjmov predstavuje jednorázový príjem pre rozpočet obce. Zároveň by sme mali posudzovať, ako boli tieto príjmy použité v rámci rozpočtu obce. „Hodnotenie výdavkových oblastí z pohľadu kritéria ich významnosti, efektívnosti či účinnosti môže byť do určitej miery aj impulzom pre racionalizáciu a optimalizáciu pri dodržaní princípov efektívneho a kvalitného finančného riadenia. [Kozovský, D., 2009, s. 23-27] Je vhodné posudzovať nielen medziročný rast či pokles výdavkov, ale aj vývoj relatívneho podielu bežných a kapitálových výdavkov.

Rozpočet obce obsahuje **príjmy a výdavky**, v ktorých sú vyjadrené finančné vzťahy k právnickým osobám a fyzickým osobám (podnikateľom) pôsobiacim na území obce, ako aj k obyvateľom žijúcim na tomto území. Súčasťou rozpočtu obce sú rozpočty príjmov a výdavkov rozpočtových organizácií a príspevky príspevkovým organizáciám zriadených obcou. Ďalej obsahuje aj zámery a ciele, ktoré bude obec realizovať z výdavkov rozpočtu

obce (tzv. program obce). Prípadne môže rozpočet obce obsahovať aj finančné vzťahy k rozpočtom iných obcí, vyšších územných celkov, ak plnia spoločné úlohy. [[Zákon č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, 2009, §4](#)] Súčasťou rozpočtu obce sú aj **finančné operácie**, ktorými sa vykonávajú prevody z peňažných fondov obce a realizujú sa návratné zdroje financovania a ich splácanie. V rozpočte obce sa uplatňuje **rozpočtová klasifikácia**, ktorú vydáva vo forme opatrenia Ministerstvo financií SR.

Pri zostavovaní rozpočtu obce sa zohľadňuje :

1. druhovú klasifikáciu, t.j. členenie podľa druhu rozpočtu, ktorý je súčasťou rozpočtu sektora verejnej správy,
2. organizačnú klasifikáciu, ktorá umožňuje identifikáciu rozpočtových operácií podľa kapitol štátneho rozpočtu a subjektov verejnej správy,
3. ekonomickú klasifikáciu, ktorá triedi rovnorodé druhy príjmov a výdavkov na hlavné kategórie, kategórie, položky a podpoložky, [[k bodom 1 až 3: Opatrenie č. MF/010175/2004-42, 2009, §1](#)]
4. funkčnú klasifikáciu, ktorá sa používa najmä na účely medzinárodného porovnávania výdavkov verejnej správy podľa funkcií verejnej správy. [[bod 4: Zákon č. 523/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy, 2009, §4](#)]

„Rozpočet obce sa vnútorne člení na:

- bežné príjmy a bežné výdavky (tzv. bežný rozpočet),
- kapitálové príjmy a kapitálové výdavky (tzv. kapitálový rozpočet) a
- finančné operácie.“ [[Zákon č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, 2009, §9](#)]

Rozpočet obce (bežný aj kapitálový) sa zostavuje ako vyrovnaný alebo prebytkový¹⁰, pričom zákon umožňuje zostaviť bežný a kapitálový rozpočet ako schodkový¹¹, ak:

- vo výdavkoch bežného rozpočtu sa rozpočtuje použitie účelovo určených prostriedkov poskytnutých zo štátneho rozpočtu, z rozpočtu Európskej únie, nevyčerpaných v minulých rokoch, pričom výška schodku takto zostaveného bežného rozpočtu nesmie byť vyššia ako suma týchto nevyčerpaných prostriedkov,

¹⁰ **Prebytok rozpočtu obce** definuje § 2 pís.b) zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy ako kladný rozdiel medzi príjmami a výdavkami rozpočtu obce.

¹¹ **Schodok rozpočtu obce** definuje § 2 pís.c) zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy ako záporný rozdiel medzi príjmami a výdavkami rozpočtu obce.

Poznámka: Príjmové a výdavkové finančné operácie neovplyvňujú prebytok a schodok rozpočtu obce.

- *schodok v kapitálovom rozpočte* možno kryť zostatkami finančných prostriedkov obce z minulých rokov, návratnými zdrojmi financovania, alebo je tento schodok krytý prebytkom bežného rozpočtu v príslušnom rozpočtovom roku.

Ak je bežný rozpočet alebo kapitálový rozpočet zostavený ako prebytkový, možno prebytok príslušného rozpočtu použiť na úhradu návratných zdrojov financovania. Ak v priebehu rozpočtového roka vznikne potreba úhrady bežných výdavkov na odstránenie havarijného stavu majetku alebo na likvidáciu škôd spôsobených živelnými pohromami alebo inou mimoriadnou okolnosťou, ktoré nie sú rozpočtované a kryté príjmami bežného rozpočtu, môže obec na základe rozhodnutia svojho zastupiteľstva použiť prostriedky rezervného fondu. Na vyrovnanie časového nesúladu medzi príjmami a výdavkami bežného rozpočtu možno použiť príjmy kapitálového rozpočtu, ak sa vrátia do termínu ich použitia na rozpočtovaný účel, najneskôr však do konca rozpočtového roka.

Rozpočet obce na nasledujúci rozpočtový rok by mal byť schválený obecným zastupiteľstvom do 31. decembra bežného roka. V opačnom prípade sa rozpočtové hospodárenie v dobe od 1. januára rozpočtového roka do schválenia rozpočtu obce spravuje **rozpočtovým provizóriom**, t.j. obec bude hospodáriť podľa rozpočtu obce predchádzajúceho rozpočtového roka. Rozpočtové príjmy a výdavky uskutočnené počas rozpočtového provizória sa zúčtujú s rozpočtom obce po jeho schválení. V priebehu rozpočtového roka sleduje vývoj hospodárenia a v prípade potreby vykoná **zmeny vo svojom rozpočte**, najmä zvýšenie vlastných príjmov alebo zníženie výdavkov.

Ak **obec vykonáva podnikateľskú činnosť**, výnosy a náklady na túto činnosť sa nerozpočtujú a sledujú sa na samostatnom mimorozpočtovom účte. Náklady na túto činnosť musia byť kryté výnosmi z nej. Zisk z podnikateľskej činnosti po zdanení zostáva v plnom rozsahu obci ako doplnkový zdroj financovania. [[Zákon č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, 2009, §18](#)]

Po skončení kalendárneho roka spracuje obec údaje o rozpočtovom hospodárení súhrnne do **záverečného účtu obce**. Pred spracovaním záverečného účtu obec finančne usporiada svoje hospodárenie vrátane finančných vzťahov:

- k zriadeným alebo založeným právnickým a fyzickým osobám a k právnickým osobám, ktorým poskytli prostriedky svojho rozpočtu,
- k štátnemu rozpočtu, štátnym fondom, rozpočtom iných obcí a rozpočtom vyšších územných celkov.

Ing. Anna Ľalíková spracovala článok o usporiadaní finančných vzťahov obce, o usporiadaní prebytku a schodku rozpočtu obce ako aj o obsahu záverečného účtu obce. „Právnické a fyzické osoby, ktorým sa poskytnú verejné prostriedky, zodpovedajú za hospodárenie s nimi a sú pri ich používaní povinné zachovávať hospodárnosť, efektívnosť a účinnosť ich použitia. Ide o účelové dotácie, ktoré sa rozpočtujú a poskytujú na konkrétnu akciu, úlohu alebo účel použitia prostriedkov. Tieto dotácie sa môžu poskytovať len za podmienky, ak nezvýšia celkový dlh obce. Podliehajú ročnému zúčtovaniu s rozpočtom obce.“ [Ľalíková, A., 2009a, s. 7]

Finančné zúčtovanie vzťahov štátneho rozpočtu k rozpočtu obce sa uskutočňuje s poskytovateľom prostriedkov, to znamená s príslušným správcom kapitoly štátneho rozpočtu (napríklad oblasť školstva a vzdelávania patrí do pôsobnosti správcu kapitoly Ministerstva školstva SR).

„Záverečný účet je dokument, ktorý prezentuje výsledky rozpočtového hospodárenia obce za rozpočtový rok a majetkovú situáciu za účtovné obdobie. Je zostavený v súlade so zákonom o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy. Podkladom pre vypracovanie záverečného účtu je účtovná závierka a finančné výkazy.“ [Ľalíková, A., 2009a, s. 8]

Záverečný účet obce obsahuje¹² najmä:

1. údaje o plnení rozpočtu príjmov a výdavkov v členení podľa rozpočtovej klasifikácie (tzn. na bežné príjmy a bežné výdavky, kapitálové príjmy a kapitálové výdavky, finančné operácie). Tieto údaje sa preberajú z podkladov finančných výkazov obce a z finančných výkazov zriadených rozpočtových organizácií. Záverečný účet obsahuje porovnanie údajov skutočnosti vo vzťahu k schválenému rozpočtu a k upravenému rozpočtu. Súčasťou je aj prehľad o operatívnej evidencii vykonaných rozpočtových opatrení

¹² **Vývoj obsahovej náplne záverečného účtu obce:**

Zákon č. 567/1992 Zb. o rozpočtových pravidlách Slovenskej republiky stanovil, že obsahom záverečného účtu obce sú výsledky rozpočtového hospodárenia obce, vrátane výsledkov hospodárenia peňažných fondov.

Uvádzaný zákon bol zrušený a od 1.1.1996 nahradený **zákonom č.303/1995 Z.z. o rozpočtových pravidlách**, ktorý prevzal vymedzenie obsahu záverečného účtu obce zo zákona č.567/1992 Zb. Až novelou č. 445/2001 Z.z. zákona o rozpočtových pravidlách s účinnosťou od 1.1.2002 sa jeho obsah rozšíril a vymedzil nasledovne: „Záverečný účet obsahuje údaje o plnení rozpočtu príjmov a výdavkov v členení podľa rozpočtovej klasifikácie vrátane tvorby a použitia prostriedkov peňažných fondov. Súčasťou záverečného účtu je ďalej bilancia aktív a pasív, prehľad o stave a vývoji dlhu, prehľad o poskytnutých zárukách podľa jednotlivých príjemcov, údaje o nákladoch a výnosoch podnikateľskej činnosti.“ Zákon č.303/1995 Z.z. bol zrušený a od 1.1.2005 nahradený **zákonom č.583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy**, ktorý okrem obsahu záverečného účtu obcí uvedeného v zákone č.303/1995 Z.z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov stanovil ďalšiu povinnú jeho súčasť, a to údaje o hospodárení príspevkových organizácií v ich pôsobnosti. Novelou č. 324/2007 Z.z. zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy s účinnosťou od 1.9.2007 bola doplnená náležitosť - hodnotenie plnenia programov obce.

v priebehu rozpočtového roka a vysvetlenie významných rozdielov vyplývajúcich zo zmien rozpočtu.

2. bilanciu aktív a pasív, t.j. údaje zo súvahy k 31.12. bežného roka,
3. prehľad o stave a vývoji dlhu, t.j. údaje o prijatých návratných zdrojoch financovania a ich splácaní,
4. údaje o hospodárení príspevkových organizácií v jej pôsobnosti, t.j. údaje o nakladaní s prostriedkami poskytnutými obcou, či už z vlastných prostriedkov alebo z prostriedkov štátneho rozpočtu, ďalej informácie o tvorbe fondov, výsledku hospodárenia z hlavnej a podnikateľskej činnosti,
5. prehľad o poskytnutých zárukách podľa jednotlivých príjemcov,
6. údaje o nákladoch a výnosoch podnikateľskej činnosti obce, t.j. údaje z výkazu ziskov a strát k 31.12. bežného roka,
7. hodnotenie plnenia programov obce. [Lalíková, A., 2009a, s. 7-11]

Zisťovaním výsledku rozpočtového hospodárenia obce sa zaoberala v roku 2009 aj Ing. Ingrid Veverková, ktorá na názorných príkladoch interpretovala výsledky rozpočtového hospodárenia obce. Súčasne uviedla dva vzory uznesení obecného zastupiteľstva k záverečnému účtu obce. [Veverková, I., 2009, s. 17-23]

Zákonom o obecnom zriadení je obciam daná povinnosť **overovať účtovnú závierku audítorm**. Predmetom overovania je aj hospodárenie podľa rozpočtu v súlade so zákonom o rozpočtových pravidlách, hospodárenie s ostatnými finančnými prostriedkami, stav a vývoj dlhu a dodržiavanie pravidiel používania návratných zdrojov financovania. Ak audítor pri overovaní zistí porušenie povinností vyplývajúcich zo zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, oznámi tieto skutočnosti Ministerstvu financií SR. [Zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení, 2009, §9, Zákon č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, 2009, §16]

Zákon o účtovníctve ustanovuje všetkým účtovným jednotkám, ktoré majú povinnosť overovania účtovnej závierky audítorm, vyhotovovať **výročnú správu**, ktorá obsahuje okrem účtovnej závierky a správy audítora k tejto účtovnej závierke aj „informácie o:

- a) vývoji účtovnej jednotky, o stave, v ktorom sa nachádza, a o významných rizikách a neistotách, ktorým je účtovná jednotka vystavená; informácia sa poskytuje vo forme vyváženej a obsiahlej analýzy stavu a prognózy vývoja a obsahuje dôležité finančné a nefinančné ukazovatele vrátane informácie o vplyve činnosti účtovnej jednotky na

životné prostredie a na zamestnanosť, s poukázaním na príslušné údaje uvedené v účtovnej závierke,

- b) udalostiach osobitného významu, ktoré nastali po skončení účtovného obdobia, za ktoré sa vyhotovuje výročná správa,
- c) predpokladanom budúcom vývoji činnosti účtovnej jednotky,
- d) nákladoch na činnosť v oblasti výskumu a vývoja,
- e) nadobúdaní vlastných akcií, dočasných listov, obchodných podielov a akcií, dočasných listov a obchodných podielov materskej účtovnej jednotky,
- f) návrhu na rozdelenie zisku alebo vyrovnanie straty,
- g) údajoch požadovaných podľa osobitných predpisov,
- h) tom, či účtovná jednotka má organizačnú zložku v zahraničí.“ [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §20]

Otázne je, či je skutočne nevyhnutné v obciach vyhotovovať výročnú správu popri spracovaní záverečného účtu obce, ktorý podľa môjho názoru v dostatočnej miere poskytuje informácie špecifické v obciach. Či táto duplicita spracovania povinných dokumentov nie je len v nesprávne zadaní legislatíve – v zákone o účtovníctve, ktorý definuje niektoré ustanovenia pre viac druhov účtovných jednotiek, pričom obsah výročnej správy nezohľadňuje špecifiká hospodárenia, financovania a účtovníctva obcí.

Ing. Anna Ľalíková potvrdzuje skutočnosť, že v praxi obce nevyhotovujú výročnú správu, nakoľko predpokladajú duplicitu údajov vo výročnej správe a záverečnom účte. Povinnosť spracovania výročnej správy aj záverečného účtu však vyplýva z dvoch rôznych osobitných predpisov, a preto by sa nemali vzájomne zamieňať a ani nahrádzať. [Ľalíková, A., 2009a, s. 11]

Rovnako ako v SR aj v ČR finančné hospodárenie obce ustanovuje zákon o rozpočtových pravidlách územných rozpočtov. Financovanie obce je zabezpečené z **vlastných príjmov, dotácií zo štátneho rozpočtu a z ďalších zdrojov.**

„Príjmami obce sú:

- a) príjmy z vlastného majetku a majetkových práv,
- b) príjmy z výsledkov vlastnej hospodárskej činnosti,
- c) príjmy z hospodárskej činnosti právnických osôb, pokiaľ sú príjmami obce, ktorá organizáciu zriadila alebo založila,

- d) príjmy z vlastnej správnej činnosti vrátane príjmov z výkonov štátnej správy, ku ktorým je obec poverená, najmä zo správnych poplatkov z tejto činnosti, príjmy z vybraných pokút a odvodov uložených v právomoci obce,
- e) výnosy z miestnych poplatkov,
- f) výnosy daní alebo podiely na nich ,
- g) dotácie zo štátneho rozpočtu a zo štátnych fondov,
- h) dotácie z rozpočtu kraja,
- i) prostriedky získané správnou činnosťou ostatných orgánov štátnej správy, napríklad na základe ich uložených pokút a ich peňažných odvodov a sankcií, ak sú príjmom obce,
- j) prijaté peňažné dary a príspevky,
- k) iné príjmy, ktoré patria do príjmov obce.“ [[Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 2009, §7](#)]

Obec môže na úhradu svojich potrieb použiť aj **návratné zdroje** formou pôžičky, úverom, návratnou finančnou výpomocou alebo výnosom z predaja vlastných dlhopisov. Okrem toho môže obec použiť na krytie dočasného časového nesúladu medzi čerpaním rozpočtovaných výdavkov a plnením rozpočtových príjmov určených na ich úhradu návratnú finančnú výpomoc zo štátneho rozpočtu, z rozpočtu kraja alebo z rozpočtu inej obce. Návratná finančná výpomoc je bezúročná. Jej oneskorené splatenie sa považuje za zadržanie peňažných prostriedkov. [[Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 2009, §4 a §7](#)]

Rovnako ako v SR aj v **ČR** obec môže vytvárať **peňažné fondy**, ktorých zostatky neprepadajú a sú viazané na konkrétne účely alebo bez účelového určenia.

„Zdrojom peňažných fondov obce môžu byť najmä:

- a) prebytky hospodárenia z minulých rokov,
 - b) príjmy bežného roka, ktoré nie sú určené na využitie v bežnom roku,
 - c) prevody prostriedkov z rozpočtu v priebehu roka do účelových peňažných fondov.“
- [[Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 2009, §5](#)]

Na rozdiel od obcí v SR sa v obciach ČR nemusí v zmysle zákona o rozpočtových pravidlách územných rozpočtov tvoriť rezervný fond.

Finančné hospodárenie obce sa riadi svojím **ročným rozpočtom** a **rozpočtovým výhľadom**¹³, ktorý je zostavený spravidla na 2 až 5 rokov. Obsahom rozpočtu sú **príjmy a výdavky** a ostatné peňažné operácie, vrátane tvorby a použitia peňažných fondov, pokiaľ nie je uvedené, že prebiehajú mimo rozpočet. Mimo rozpočtu sa uskutočňujú peňažné operácie týkajúce sa cudzích a združených prostriedkov.

Podnikateľská činnosť obce sa sleduje účtovne mimo okruhu rozpočtových príjmov a výdavkov. Avšak výsledok hospodárenia z tejto činnosti sa premieta do rozpočtu vždy najneskôr ku koncu kalendárneho roka tak, aby bol súčasťou záverečného účtu obce. [[Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 2009, §6](#)]

Obec vypracúvava svoj ročný rozpočet v nadväznosti na svoj rozpočtový výhľad a na základe údajov z rozpisu platného štátneho rozpočtu alebo rozpočtového provizória. V prípade, že sa obec podieľa na realizácii programu alebo projektu spolufinancovaného z rozpočtu Európskej únie, musí rozpočet obsahovať stanovený objem finančných prostriedkov účelovo určených na spolufinancovanie programu alebo projektu Európskej únie. [[Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 2009, §11](#)] Rozpočet sa spracováva v triedení podľa **rozpočtovej skladby**, ktorú stanovuje Ministerstvo financií vyhláškou. Rovnako ako v SR aj v ČR existuje rozpočtová skladba/klasifikácia na triedenie príjmov a výdavkov, ktorá má však v niektorých hľadiskách osobitosti (napríklad tzv. konsolidačné členenie). Rozpočtová skladba obce triedi príjmy a výdavky z hľadiska:

- a) druhového - sa triedia všetky príjmy a výdavky podľa príjmových a výdavkových druhov, pričom pre účely určenia výdavkového druhu sa výdavky členia na výdavky na nákupy, proti ktorým stojí priama protihodnota, a transfery, proti ktorým nestojí priama protihodnota.
- b) odvetvového - sa triedia všetky príjmy a výdavky podľa odvetvia, pričom pojem odvetvie definuje vyhláška ako druh činnosti, z ktorej príjmy plynú alebo na ktorú sa výdavky vynakladajú, alebo zámer právneho subjektu, ktorý finančné prostriedky organizácii poukazuje. Z tohto hľadiska sa výdavky triedia všetky a z príjmov len nedaňové a kapitálové príjmy obcí s výnimkou príjmov zo splátok požíčaných prostriedkov.

¹³ „**Rozpočtový výhľad** je pomocným nástrojom územního samosprávného celku sloužícím pro střednědobé finanční plánování rozvoje jeho hospodářství. Sestavuje se na základě uzavřených smluvních vztahů a přijatých závazků zpravidla na 2 až 5 let následujících po roce, na který se sestavuje roční rozpočet. Rozpočtový výhľad obsahuje souhrnné základní údaje o příjmech a výdajích, zejména o dlouhodobých závazcích a pohledávkách, o finančních zdrojích a potřebách dlouhodobě realizovaných záměrů. U dlouhodobých závazků se uvedou jejich dopady na hospodaření územního samosprávného celku po celou dobu trvání závazku.“ [[Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 2009, §3](#)]

- c) konsolidačného – podľa tohto hľadiska sa triedia výdavky a príjmy vynaložené vnútri sústavy verejných rozpočtov a ostatných verejných peňažných fondov, a to ak ide o príjmy a výdavky, ktoré nie sú vyjadrené už v druhovom triedení. [Vyhláška č.323/2002 Sb. o rozpočtové skladbě, 2009]

Rozpočet obce sa zostavuje spravidla ako vyrovnaný (takýto rozpočet sa nedá v praxi dosiahnuť, len sa možno k nemu priblížiť), pričom zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů umožňuje mať schválený rozpočet:

- *prebytkový*, ak sú niektoré príjmy daného roku určené na využitie až v nasledujúcich rokoch alebo sú určené na splácanie istiny úverov z predchádzajúcich rokov. Schvaľuje sa v období hospodárskeho rastu, kedy vláda podporuje ekonomiku,
- *schodkový*, ak schodok možno uhradiť finančnými prostriedkami minulých rokov alebo zmluvne zabezpečenou pôžičkou, úverom, návratnou finančnou výpomocou alebo výnosom z predaja vlastných dlhopisov (tzv. návratné zdroje). Táto situácia nesmie byť pravidlom, do úvahy prichádza v období hospodárskeho útlmu.[Červenka, M., 2009 a Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 2009, §4]

Kladný zostatok finančných prostriedkov rozpočtového hospodárenia bežného roku sa prevádza na použitie do ďalšieho roka, a to na krytie rozpočtových výdavkov alebo sa prevádza do peňažných fondov.

Rovnako ako v SR aj v ČR existuje **rozpočtové provizórium** v prípade včas neschváleného rozpočtu. Zákon o rozpočtových pravidlách územních rozpočtov v ČR tiež vymedzuje spôsoby zmien v rozpočte.

V ČR obec po skončení kalendárneho roka zostaví **záverečný účet**¹⁴, ktorého súčasťou sú „údaje o:

¹⁴ **Vývoj obsahovej náplne záverečného účtu obce:**

V zmysle **zákona č. 576/1990 Sb. o o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky)** platného od 1.1.1991 do 31.12.2000 záverečný účet obce obsahoval údaje o hospodárení s príjmami a výdavkami obce. Súčasťou bolo aj vyúčtovanie finančných vzťahov k organizáciám v jej pôsobnosti, k okresným úradom, k štátnemu rozpočtu republiky a k štátnym fondom republiky. S účinnosťou nového **zákona č.250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlách územních rozpočtov** od 1.1.2001 vymedzenie jeho obsahu znie: „V závěrečném účtu jsou obsaženy údaje o plnění rozpočtu příjmů a výdajů v plném členění podle rozpočtové skladby a o dalších finančních operacích, včetně tvorby a použití fondů v tak podrobném členění a obsahu, aby bylo možné zhodnotit finanční hospodaření územního samosprávného celku a svazku obcí a jimi zřízených nebo založených právnických osob a hospodaření s jejich majetkem. Součástí závěrečného účtu je vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, státním fondům a jiným rozpočtům a k hospodaření dalších osob.“ Finančný vzťah Národnému fondu bol doplnený novelou č.557/2004 Sb. s účinnosťou uplatnenia prvýkrát za rozpočtový rok 2005.

- plnení rozpočtu příjmov a výdavkov v plnom členení podľa rozpočtovej skladby,
- ďalších finančných operáciách, vrátane tvorby a použitia fondov, a to v takom podrobnom členení a obsahu, aby bolo možné zhodnotiť finančné hospodárenie obce a zriadených právnických osôb a hospodárenie s ich majetkom,
- vyúčtovaniach finančných vzťahov k štátnemu rozpočtu, rozpočtom krajov, obcí, štátnym fondom, Národnému fondu¹⁵ a iným rozpočtom a k hospodáreniu ďalších osôb“. [[Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 2009, §17](#)]

Obec v ČR je rovnako ako v SR povinná v zmysle zákona o obecnom zriadení požiadať o **preskúmanie svojho hospodárenia** za uplynulý kalendárny rok. [[Zákon č. 128/2000 Sb. o obcích, 2009, §41](#)] Odlišnosť oproti overovaniu v SR je však v tom, že v ČR ním nemusí byť audítor, ale môže ním byť krajský úrad. V SR pri overovaní účtovnej závierky a hospodárenia obce postupuje audítor predovšetkým podľa *zákona č. 540/2007 Z.z. o audítoroch, audite a dohlade nad výkonom auditu* v znení neskorších predpisov a v súlade so zákonom o rozpočtových pravidlách. Zákon o obecnom zriadení ČR nedefinuje overovanie účtovnej závierky audítorom, len preskúmanie hospodárenia, ktorý upravuje osobitný *zákon č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí*. Podľa tohto zákona je veľmi podrobne vyšpecifikovaný predmet preskúmania ročného hospodárenia obcí tvoriacich súčasť záverečného účtu, a to:

- a) „plnenie príjmov a výdavkov rozpočtu vrátane peňažných operácií, týkajúcich sa rozpočtových prostriedkov,
- b) finančné operácie týkajúce sa tvorby a použitia peňažných fondov,
- c) náklady a výnosy podnikateľskej činnosti obce,
- d) peňažné operácie, týkajúce sa združených prostriedkov vynaložených na základe zmluvy medzi dvoma alebo viacerými obcami alebo na základe zmluvy s inými právnickými alebo fyzickými osobami,
- e) finančné operácie, týkajúce sa cudzích zdrojov,
- f) hospodárenie a nakladanie s prostriedkami poskytnutými z Národného fondu a s ďalšími prostriedkami zo zahraničia,

¹⁵ „**Národní fond** je souhrn:

- a. peněžních prostředků, které svěřují Evropská společnosti České republice k realizaci programů nebo projektů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie,
- b. peněžních prostředků přechodového nástroje (Transition Facility) a
- c. peněžních prostředků finančních mechanismů, které jsou České republice svěřeny na základě mezinárodních smluv.“ [[Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, 2009, §37](#)]

- g) vyúčtovanie a vysporiadanie finančných vzťahov k štátnemu rozpočtu, k rozpočtom krajov a obcí, k iným rozpočtom, k štátnym fondom a k ďalším osobám.
- h) nakladanie a hospodárenie s majetkom vo vlastníctve obce, s majetkom štátu, s ktorým obec hospodári,
- i) zadávanie a uskutočňovanie verejných zákaziek,
- j) stav pohľadávok a záväzkov a nakladanie s nimi,
- k) ručenie za záväzky fyzických a právnických osôb,
- l) zastavovanie hnutelných a nehnuteľných vecí v prospech tretích osôb,
- m) zriaďovanie vecných bremien k majetku obce,
- n) účtovníctvo vedené obcou.“ [Zákon č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků, 2009, §2]

Ing. Jaroslav Rektořík, CSc. vo svojom článku z roku 1999 o audite ako nástroja verejnej kontroly charakterizoval obce ako najpočetnejšiu kategóriu organizácií verejného neziskového sektora v ČR, ktorá má zákonom stanovený audit. Naznačil problémy súvisiace s realizáciou auditu obce. „Väčšina obcí sa z rôznych dôvodov (napríklad malé obce z finančných dôvodov) uspokojí s „náhradným“, avšak zákonne možným auditom prostredníctvom pracovníkov krajského úradu. Z kvalifikačného a časového hľadiska však títo pracovníci nie sú objektívne schopní dôsledne overiť hospodárenie veľkého počtu obcí.“ [Rektořík, J., 1999, s. 179] Audit vo verejnom sektore by mal mať komplexnejší charakter na rozdiel od auditu obchodných spoločností (zameraného na overenie účtovnej závierky, či údaje z nej verne zobrazujú stav majetku a záväzkov, finančnú situáciu a výsledok hospodárenia, či sa účtovníctvo vedie úplne, preukazným spôsobom a správne). Mohlo by ísť o realizáciu tzv. komplexného auditu, ktorý možno definovať ako kvalifikované a nezávislé overovanie relevantných skutočností týkajúcich sa činností a fungovania daného subjektu. Takáto forma auditu môže výrazne napomôcť objektivizácii výdavkov subjektu. V ČR by mal audit obsahovať okrem správnosti účtovných postupov a údajov, aj overenie ďalších súvislostí fungovania a hospodárenia subjektov, t.j. overovanie a napĺňanie poslania organizácie (audit poslania), ako aj dodržiavanie legislatívneho rámca (právny audit). Nemal by sa vynechať audit overujúci správnosť zdaňovania či daňových úľav a oslobodenia (daňový audit) ako ani organizačný audit overujúci adekvátnosť organizačnej štruktúry. S týmto auditom úzko súvisí tzv. manažérsky audit, ktorý hodnotí celkovú profesionálnu spôsobilosť riadiaceho tímu organizácie. Autor článku okrem iného navrhoval legislatívne

zjednotiť kategóriu auditu pre všetky subjekty neziskového sektora, stanoviť od určitej veľkosti obce povinnosť auditu registrovanými audítormi a popri uzákonení povinnosti externého auditu stanoviť podmienky interného auditu a neponechať túto možnosť ako dobrovoľné rozhodnutie. [Rektořík, J., 1999, s.175-181]

Ing. Danuše Prokúpková sa vo svojom článku z roku 2007 zamýšľa tiež nad preskúmaním hospodárenia obcí. Vychádza zo skutočnosti, že preskúmavanie hospodárenia obcí je činnosť rozsiahla a náročná a z predpokladu, že *zákon č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků* spresňuje predmet preskúmania a bude pôsobiť ako prevencia všetkých nesprávnych postupov a postojov zodpovedných pracovníkov obcí. Autorka však naznačuje, že to tak v praxi celkom nie je. Dôvodom sú pretrvávajúce systémové nedostatky a najmä spôsob výkladu a aplikácia ustanovení jednotlivých predpisov. Tento stav bol analyzovaný MF ČR. Aj medzinárodné skúsenosti potvrdzujú, že systémové úpravy si vyžadujú čas. Zámerom príspevku bolo zdôrazniť dodržiavanie správneho systémového prístupu a naznačenie nutnosti spoločnej metodiky všetkých kontrolných orgánov (externých audítorov, pracovníkov MF ČR a pracovníkov krajských úradov) tak, aby bola zhoda základných postupov. [Prokúpková, D., 2007, s.35-37] V ďalšom svojom článku spolu s Ing. Janou Uhlířovou vymedzili najčastejšie nedostatky – nálezy v preskúmaných obciach, ktoré by mohli byť tiež istou prevenciou proti vzniku nedostatkov a podporou správneho hospodárenia obcí. [Uhlířová, J. – Prokúpková, D., 2007, s.22-26]

Výraznou odlišnosťou ustanovení SR oproti ČR je skutočnosť, že zákon o účtovníctve ČR nepredpisuje obciam povinnosť spracovať **výročnú správu**.

Obec v **MR** financuje svoju činnosť z viacerých zdrojov. Okrem využívania vlastných príjmov, dotácií a príspevkov zo štátneho rozpočtu (*állami hozzájárulások és támogatások*) a tzv. prerozdelených príjmov (*átengedett bevételek*), ktorými sú príjmy z daní z príjmu, z daní z motorových vozidiel a príjmy z nájmu poľnohospodárskej pôdy, môžu mať peňažné prostriedky z fondov zdravotného poistenia alebo od iného subjektu v rámci štátneho hospodárenia, ako aj príjmy z úverov a iných finančných operácií. Za posledných 20 rokov došlo k výraznej zmene v štruktúre príjmov. V príjmoch obce hrajú dominantnú úlohu (aj keď so znižujúcou sa tendenciou) príjmy zo štátneho rozpočtu a od iných podsystémov štátneho hospodárenia. Súčasne podiel miestnych príjmov (predovšetkým miestne dane) postupne rastie. Podiel tzv. prerozdelených príjmov vzrastá (aj keď z toho podiel dane z príjmov nemá stúpajúcu tendenciu). [Aradi, Zs., 2004, s. 40] **Vlastnými príjmami** sú predovšetkým príjmy za poskytnuté služby, z predaja výrobkov, kníh, príjmy z prenájmu, z prevádzkovania jedální,

príjmy z poplatkov prijatých v súvislosti s výkonom svojej činnosti, príjmy z úrokov a penál, príjmy z podnikateľskej činnosti, z nadácií a príjmy vo forme grantov a darov. V prípade, že sa obec dostala bez svojho zavinenia do nepriaznivej situácie, môže prijať od **štátu doplnkovú dotáciu** (*kiegészítő állami támogatást*). [[Zákon č. 65/1990 o miestnych samosprávach, 2009, §1](#)]

Obec je povinná hospodáriť v rámci schváleného **rozpočtu**. Základné pravidlá rozpočtovania sú obsiahnuté v zákone o miestnych samosprávach a naň nadväzuje nariadenie vlády č. 217/1998 o rozpočtových pravidlách. Spracovanie rozpočtu obce má viac úrovní. Na to, aby obec splnila svoje ciele, musí zostaviť tzv. hospodársky program, v ktorom sú stanovené ciele a úlohy, a to aspoň na jedno volebné obdobie (4 roky) a až potom môže zostaviť rozpočet na jeden rok. Prvým krokom pri zostavovaní rozpočtu obce je zhotovenie rozpočtovej koncepcie. Táto povinnosť vyplýva zo zákona o štátnom hospodárení a podrobný návod na jeho zostavenie obsahuje nariadenie vlády o fungovaní štátneho hospodárenia. Príprava rozpočtu sa uskutočňuje na základe uznesenia zastupiteľstva o ročnej rozpočtovej koncepcii. Pri plánovaní **príjmov** obec zisťuje rozsah zdrojov zo štátneho rozpočtu, vlastných príjmov, prerozdelených peňažných prostriedkov a možnosti prijatia úveru. Po stanovení príjmov nasleduje stanovenie peňažných potrieb, t.j. plán **výdavkov** a následne sa **porovnajú príjmy a výdavky**. Prebytok rozpočtu môže použiť obec len po úprave rozpočtu. Obec nemôže plánovať rozpočet schodkový, pretože by sa hospodárenie obce stalo nestabilným. Na krytie takého schodku sa zisťujú **dodatočné zdroje**, resp. sa znížia plánované výdavky. Ako náhrada omeškaných príjmov a zvyšku nároku v rámci bežného roka slúži bežný a účelový rezervný fond.

Obce zostavujú rozpočet, ktorý obsahuje okrem iného:

- rozpočet príjmov obce a obcou zriadených rozpočtových organizácií, v členení podľa zdrojov a hlavných kategórií,
- rozpočet bežných výdavkov obce a obcou zriadených rozpočtových organizácií, v členení podľa hlavných kategórií,
- rozpočet kapitálových výdavkov obce v členení podľa úloh (funkcií). [[Nariadenie vlády č.217/1998 o rozpočtových pravidlách, 2009, §29](#)]

Rozpočet výdavkov sa člení na prevádzkový (*működési*) a kapitálový (*felhalmozási*), pričom do rozpočtu prevádzkových výdavkov patria mzdové výdavky, odvody zamestnávateľa, materiálové výdavky, transfery a iné prevádzkové výdavky. Medzi kapitálové výdavky patria predovšetkým výdavky na rekonštrukciu majetku obce, podpora

bytovej výstavby a ostatné investičné programy. V rámci rozpočtu výdavkov sú osobitne zdôraznené a vymedzené osobné výdavky (pravidelné mzdy a platy, nepravidelné čiastkové úväzky, resp. aj externé príspevky externým pracovníkom, dôchodcom na čiastkový úväzok a príležitostné príjmy), pričom do rozpočtu treba zapracovať aj plán počtu pracovníkov a výšky miezd. Týmto prostriedkami hospodári obec samostatne, presuny prostriedkov sú možné v súvislosti so zmenou úloh. S limitom osobných výdavkov, ktorý pripadá na voľné pracovné miesta, treba hospodáriť tak, aby sa toto pracovné miesto mohlo kedykoľvek zaplniť. V prípade poklesu počtu pracovníkov dôjde k úspore týchto výdavkov, ktorú môže využiť v bežnom roku alebo v nasledujúcich rokoch.

Zo štátneho rozpočtu získavajú obce peňažné prostriedky v 13 -ich splátkach netto spôsobom, t.j. príslušnú časť dane z príjmov, normatívne peňažné prostriedky na konkrétne úlohy a iné peňažné prostriedky na činnosť obcí, znížené o dane a odvody obcí. Po skončení rozpočtového roka obce vyúčtujú tieto peňažné prostriedky. Neoprávnene prijatú sumu je nutné vrátiť v plnej výške a z tejto sumy sa platia aj úroky. Úroky sa neplatia, ak skutočne prijaté normatívne príspevky prevyšujú rozpočtované normatívne príspevky o menej ako 5 %.

[Zakhar, L., 2004, s. 79-86]

Obec v dôsledku neskorého termínu schválenia zákona o ročnom rozpočte zvyčajne nemá na nasledujúci rok schválený rozpočet, preto je dôležité ustanoviť financovanie v tzv. prechodnom období. Obec vytvorí nariadenie o prechodnom hospodárení (v SR a ČR sa nazýva **rozpočtové provizorium**).

Obec môže z dôvodu využitia voľných kapacít a zveľadenia majetku vykonávať popri hlavnej činnosti aj **podnikateľskú činnosť**, pričom zákon o miestnych samosprávach vymedzuje dve základné obmedzenia, po splnení ktorých môže vykonávať podnikateľskú činnosť, a to podnikateľská činnosť obce nemôže ohrozovať zabezpečenie povinných úloh v rámci hlavnej činnosti a súčasne obec môže podnikáť v takej oblasti, v ktorej ručenie nepresiahne podiel na vloženom majetku. [Zákon č. 65/1990 o miestnych samosprávach, 2009, §1] Obec potom môže použiť podnikateľský rezervný fond (=disponibilný zisk z podnikateľskej činnosti, t.j. zisk po zdanení a po vykonaní čiastočného odvodu do rozpočtu) v nasledovnom poradí:

1. na úhradu straty z podnikateľskej činnosti,
2. na úhradu záväzkov z podnikateľskej činnosti,
3. na činnosti, ktoré právna úprava nezakazuje, napr. na výdavky súvisiace s výkonom hlavnej činnosti, resp. na výdavky sociálneho, kultúrneho a športového charakteru.

Obecné zastupiteľstvo sa zaoberá úlohami stanovenými v rozpočte a ich peňažným plnením minimálne trikrát do roka, a to o polročnej a trištvrtročnej situácii hospodárenia obce vydá obecné zastupiteľstvo uznesenie (*határozat*) a o ročnej situácii hospodárenia obce vydá nariadenie o **záverečnom účte obce** (*zárszámadási rendelet*). V ňom sa prehodnotia realizované úlohy obce a rozpočtových organizácií zriadených obcou, ako aj finančné plnenie rozpočtu, finančné hospodárenie a výsledky. Ukazovateľmi realizovaných úloh sú napríklad počty detí a študentov v jednotlivých školách so zohľadnením pedagogickej kapacity školy, resp. výdavkov a príjem na jednu sociálne odkázanú osobu a pod. Obecné zastupiteľstvo v nariadení rozhoduje o plnení príjmov a výdavkov obce a obcou zriadených rozpočtových organizácií. Obecné zastupiteľstvo môže stanoviť okrem hore uvedeného obsahu záverečného účtu aj podrobnejšie členenie. V zmysle zákona o štátnom hospodárení je potrebné oboznámiť obecné zastupiteľstvo aj o stave a vývoji majetku obce a o vývoji príjmov miestnych daní. Peňažný zostatok schvaľuje obec súčasne so schválením záverečného účtu. [Aradi, Zs. et al., 2004, s. 292-295]

V MR sa subjektami verejnej správy zaoberá Nyikos László v monografii *Základné otázky účtovníctva štátu v súčasnosti v Maďarskej republike (Az államszámvitel fő kérdései a jelenlegi időszakban Magyarországon)*, ktorý podrobil kritike formu a obsah záverečného účtu (obsahuje príliš veľa číselných údajov v neprehľadnej štruktúre). [Nyikos, L., 2005, online]

Zákonom o miestnych samosprávach je stanovená povinnosť **auditu obcí** (*könyvvizsgálat*) len za určitých podmienok:

- v prípade krajských úradov a hlavného mesta sa overuje účtovná závierka, ktorá je zhrnutím údajov obce a jej rozpočtových organizácií, ako sa aj overuje súlad hospodárenia a financovania s platnými predpismi (tzv. pravidelný audit = *folyamatos könyvvizsgálat*),
- v prípade väčších obcí, v ktorých suma skutočných výdavkov v predchádzajúcom účtovnom období presiahla 300 milión forintov¹⁶ a prijali úver, sa overuje každý rok účtovná závierka, ktorá v agregovanej podobe obsahuje údaje obce a údaje obcou zriadených rozpočtových organizácií, a to počnúc od roku prijatia úveru až po jeho úplné splatenie (tzv. jednorázový, neopakovaný audit = *nem folyamatos/eseti könyvvizsgálat*).

¹⁶ Po prepočte kurzom ECB vyhláseným dňa 31.12.2009 (1 euro = 270,42 HUF) predstavuje sumu 1 109 385 eur.

Úlohou auditu je overenie skutočnosti, či účtovná závierka je zostavená v súlade so zákonom o účtovníctve, so zákonom o štátnom hospodárení a v súlade s príslušnými nariadeniami vlády a či poskytuje verný a pravdivý obraz o majetkovej a finančnej situácii, o výsledku hospodárenia obce. Úlohou audítora pri **pravidelnom audite** je:

- stanovisko k návrhu rozpočtového nariadenia,
- overenie návrhu nariadenia o záverečnom účte,
- overenie Súvahy, Správy o peňažnom obehu, Výkazu o peňažnom zostatku a Výkazu o výsledku hospodárenia, ktorých údaje sú agregované za obec a obcou zriadené rozpočtové organizácie,
- stanovisko k úprave rozpočtového nariadenia v priebehu roka,
- zhodnotenie hospodárenia s majetkom. [[Zákon č. 65/1990 o miestnych samosprávach, 2009, §92, Aradi, Zs. et al., 2004, s. 373-376](#)]

Mezei Nóra v roku 2008 hodnotí účtovníctvo obcí z pohľadu auditu vo svojej diplomovej práci s názvom *Regulácia miestnych samospráv z pohľadu auditu (A helyi önkormányzatok szabályozása a könyvvizsgálat szemszögéből)*. Vzhľadom na ich špecifiká považuje súčasnú právnu úpravu za nepostačujúcu a hlavne základný účtovný výkaz – súvahu, v ktorej je možné v dôsledku nejednoznačnej legislatívy v niektorých oblastiach „ukrývať“ napríklad rizikové aktíva alebo stupeň zadĺženia. Ako riešenie tiež navrhuje prechod na aktuálny princíp, čo by prinieslo na jednej strane pre audítorov viac práce, ale na druhej strane ich prácou by sa dosiahlo verné a pravdivé zobrazenie skutočností vykázaných v účtovnej závierke obcí. [[Mezei, N., 2008, online](#)]

Ako je z ustanovení právnych predpisov MR vidieť, mnohé obce povinnosť auditu nemajú. V porovnaní s povinnosťou zostavovania výročnej správy v SR sa zákon o účtovníctve v MR o **výročnej správe** zmieňuje, ale nižšou právnou normou (*nariadením vlády č. 249/2000 o osobitostiach účtovnej závierky a vedenia účtovníctva organizácií štátneho hospodárenia*) je stanovené, že zo zákona o účtovníctve vyplývajúca povinnosť pre obce neplatí.

Porovnanie a vyhodnotenie

Zámerom tejto časti dizertačnej práce, ktoré je v interakcii s účtovníctvom obcí, bola charakteristika obcí, ich hospodárenie a financovanie, pričom pri porovnaní a vyhodnotení skúmaných krajín sme sa zamerali na:

- záverečný účet obcí,
- výročnú správu obcí,

- audit obcí.

V SR zákon č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v znení neskorších predpisov vymedzuje obsah **záverečného účtu obcí**, ktorého podkladom sú informácie z účtovnej závierky, ako aj z finančných výkazov. V ČR záverečný účet neobsahuje také množstvo informácií ako záverečný účet SR. Vychádza predovšetkým z údajov finančného výkazu a hodnotí ich predovšetkým z hotovostného hľadiska (napríklad neobsahuje bilanciu aktív a pasív, prehľad o poskytnutých zárukách a pod.). V MR právne predpisy nevymedzujú konkrétne súčasti záverečného účtu, ale z praxe vyplýva, že obce musia uvádzať finančné aj nefinančné ukazovatele vo veľkom rozsahu, ktoré sú vyčíslované v neprehľadnej štruktúre.

Analýzou povinností obcí v skúmaných krajinách sme zistili, že **výročnú správu** povinne zostavujú len obce v SR, v ďalších dvoch skúmaných krajinách právne predpisy vynímajú tento okruh subjektov verejného sektoru od tejto povinnosti. Podľa nášho názoru v súčasnosti z hľadiska praktickej aplikácie záverečný účet obce SR obsahuje dostatočné množstvo informácií a nie je potrebné zostavovať aj výročnú správu.

Tabuľka č. 3: Porovnanie overenia účtovnej závierky a preskúmanie hospodárenia obce vo vybraných krajinách

	SR	ČR	MR
SUBJEKT OVEROVANIA	audítor	audítor alebo krajský úrad	audítor
OBJEKT OVEROVANIA	vo všetkých obciach	vo všetkých obciach	• v hlavnom meste, • v obciach s ročnými výdavkami nad 300 mil. forintov / 1,1 mil. eur a pri prijatí úveru

Podľa nášho názoru, overenie účtovnej závierky a hospodárenia obce by mal vykonávať nezávislý audítor, ktorý by mal byť dostatočne pripravený na audit obce ako špeciálneho okruhu subjektov. Audit obcí by mal byť objektívne vykonávaný. Vzhľadom na skutočnosť, že všetky obce hospodária s verejnými prostriedkami, obhospodarujú majetok veľkej hodnoty, ktorý je vo vlastníctve verejnosti, je potrebné na nich viac dohliadať. Podľa nášho názoru je nutné vykonať audit vo všetkých obciach, nielen vo väčších obciach (ako je to v MR).

1.3 Účtovníctvo obcí v Slovenskej republike, Českej republike, Maďarskej republike a podľa Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor

„Účtovníctvo v jednotlivých štátoch sveta je zo stránky formálnej i vecnej upravené rozdielnym spôsobom. Rozdielna miera rozsahu a spôsobu právnej úpravy účtovníctva súvisí s právnym a ekonomickým prostredím príslušnej krajiny, s jej príslušnosťou k určitému hospodárskemu či politickému zoskupeniu, ale aj s tradíciami a zvyklosťami typickými pre danú krajinu. Rozdielnosť spôsobu usmerňovania účtovníctva sa prejavuje v týchto smeroch:

- a) účtovníctvo usmerňuje štát prostredníctvom štátnej inštitúcie poverenej riadením účtovníctva (napríklad v SR ide o Ministerstvo financií SR), niekedy prostredníctvom alebo za spoluúčasti profesijných organizácií (účtovníkov, audítorov a pod.), čo vedie v podstate k jednotnosti účtovníctva,
- b) účtovníctvo je usmerňované národnými účtovnými štandardmi, ktorých tvorbu zabezpečujú profesijné inštitúcie, pričom účasť vládnych inštitúcií nie je rozhodujúca.

Predmetom právnej úpravy môže byť bežné účtovníctvo (metodika a postupy účtovania v účtovných knihách) a účtovné výkazy, resp. účtovná závierka (stanovenie ich formy, štruktúry a obsahu). V niektorých krajinách predmetom usmerňovania sú len účtovné výkazy, resp. účtovná závierka.“ [Soukupová, B. – Šlosárová, A. – Baštincová, A., 2004, s. 26]

Rozdielny spôsob regulácie účtovníctva je viditeľný aj v skúmaných troch krajinách.

1.3.1 Právna úprava účtovníctva

V SR sú v súvislosti s účtovníctvom obcí vydané viaceré právne predpisy. Základným z nich je *zákon č.431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov* (ďalej len „**zákon o účtovníctve SR**“), ktorý ustanovuje rozsah, spôsob a preukázateľnosť vedenia účtovníctva a účtovnej závierky.

V súčasnosti je nižšou platnou právnou normou ustanovujúcou podrobnosti k postupom účtovania, k účtovným metódam, k účtovným zásadám a rámcovú účtovú osnovu pre obce *opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky 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 s účinnosťou 1.1.2008* (ďalej len „**opatrenie o postupoch účtovania**“), ktoré bolo opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 17. decembra 2008 č. MF/25189/2008-311 s účinnosťou od 1.1.2009 novelizované v dôsledku prechodu zo slovenskej národnej meny na menu euro. Prílohou tohto opatrenia je rámcová účtová osnova platná aj pre obce.

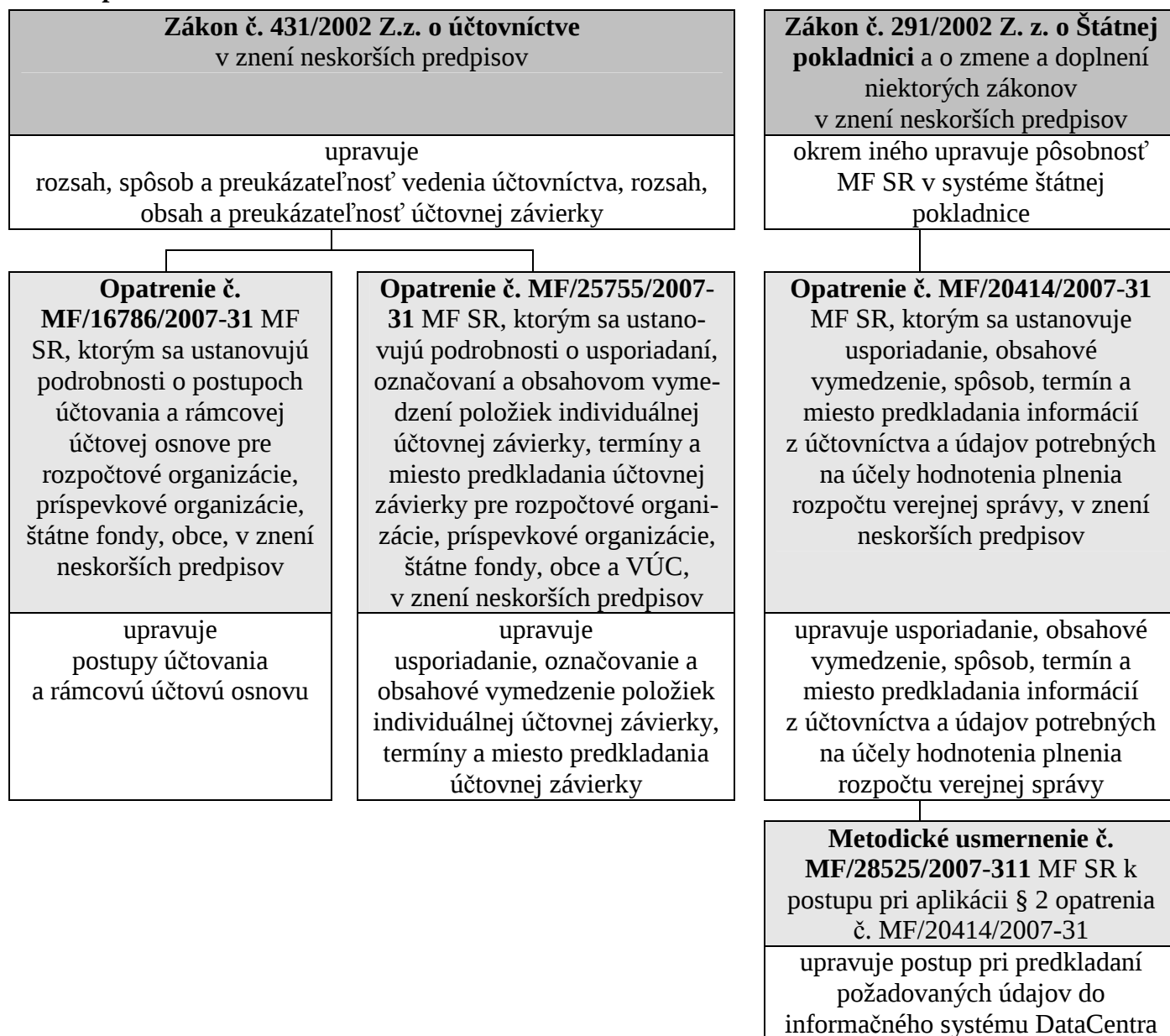
Ďalšou nižšou právnou normou upravujúcou podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky obcí, termíny a miesto jej predkladania je s účinnosťou od 1.1.2008 *Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/25755/2007-31 z 5. decembra 2007, 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 (ďalej len „opatrenie o účtovnej závierke“)*. Súčasťou tohto opatrenia sú vzory Súvahy, Výkazu ziskov a strát a vymedzenie obsahu poznámok. Opatrenie bolo zmenené a doplnené opatrením č. MF/25189/2008-311 zo 17.12.2008 s účinnosťou od 1.1.2009 v dôsledku prechodu zo slovenskej meny na menu euro.

Pre úplnosť právnych predpisov je potrebné uviesť aj *Opatrenie MF SR zo 17. decembra 2008 č. MF/27526/2008-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o metódach a postupoch konsolidácie vo verejnej správe a podrobnosti o usporiadaní a označovaní položiek konsolidovanej účtovnej závierky vo verejnej správe*. Opatrenie stanovuje metódy, postupy konsolidácie a v prílohe sú stanovené vzory Konsolidovanej súvahy, Konsolidovaného výkazu ziskov a strát a obsahové vymedzenie poznámok konsolidovanej účtovnej závierky účtovnej jednotky verejnej správy.

Keďže konsolidovaná účtovná závierka nie je predmetom spracovania dizertačnej práce, právna úprava s ňou súvisiaca nebude zahrnutá do nasledujúcej schémy č. 1 - *Zobrazenie právnej úpravy účtovníctva obcí a výkazov pre hodnotenie plnenia rozpočtu v SR*.

Právnou normou ustanovujúcou rozsah, usporiadanie a obsahové vymedzenie údajov finančných výkazov, ich spôsob a termíny predkladania a ďalších skutočností, je *Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. novembra 2007 č. MF/20414/2007-31, ktorým sa ustanovuje usporiadanie, obsahové vymedzenie, spôsob, termín a miesto predkladania informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účely hodnotenia plnenia rozpočtu verejnej správy (ďalej len „opatrenie o finančných výkazoch“)*. Súčasťou tohto opatrenia účinného od 1.1.2008 sú vzory finančných výkazov pre subjekty verejnej správy, t.j. aj obce. Toto opatrenie bolo zmenené a doplnené opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/27059/2008-311 zo 17.12.2008 s účinnosťou od 1.1.2009.

Schéma č.1: Zobrazenie právnej úpravy účtovníctva obcí a výkazov pre hodnotenie plnenia rozpočtu v SR



Zdroj: vlastné spracovanie na základe právnych predpisov účinných k 31.12.2009

V **ČR** je tak isto ako v SR základným právnym predpisom v oblasti účtovníctva *zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví* v znení neskorších predpisov (ďalej len „**zákon o účtovníctve ČR**“). Vymedzuje všeobecné pravidlá pre vedenie účtovníctva spoločné pre všetky typy účtovných jednotiek, vymedzuje účtovné jednotky, stanovuje účtovné zásady, účtovnú dokumentáciu, obsah účtovných zápisov a účtovných kníh, vymedzuje obsah účtovnej závierky, určuje spôsob oceňovania, uskutočnenie inventarizácie majetku a záväzkov, úschovu účtovných písomností a použitie výpočtovej techniky. Kým zákon o účtovníctve SR vymedzuje povinnosť inventarizácie stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov,

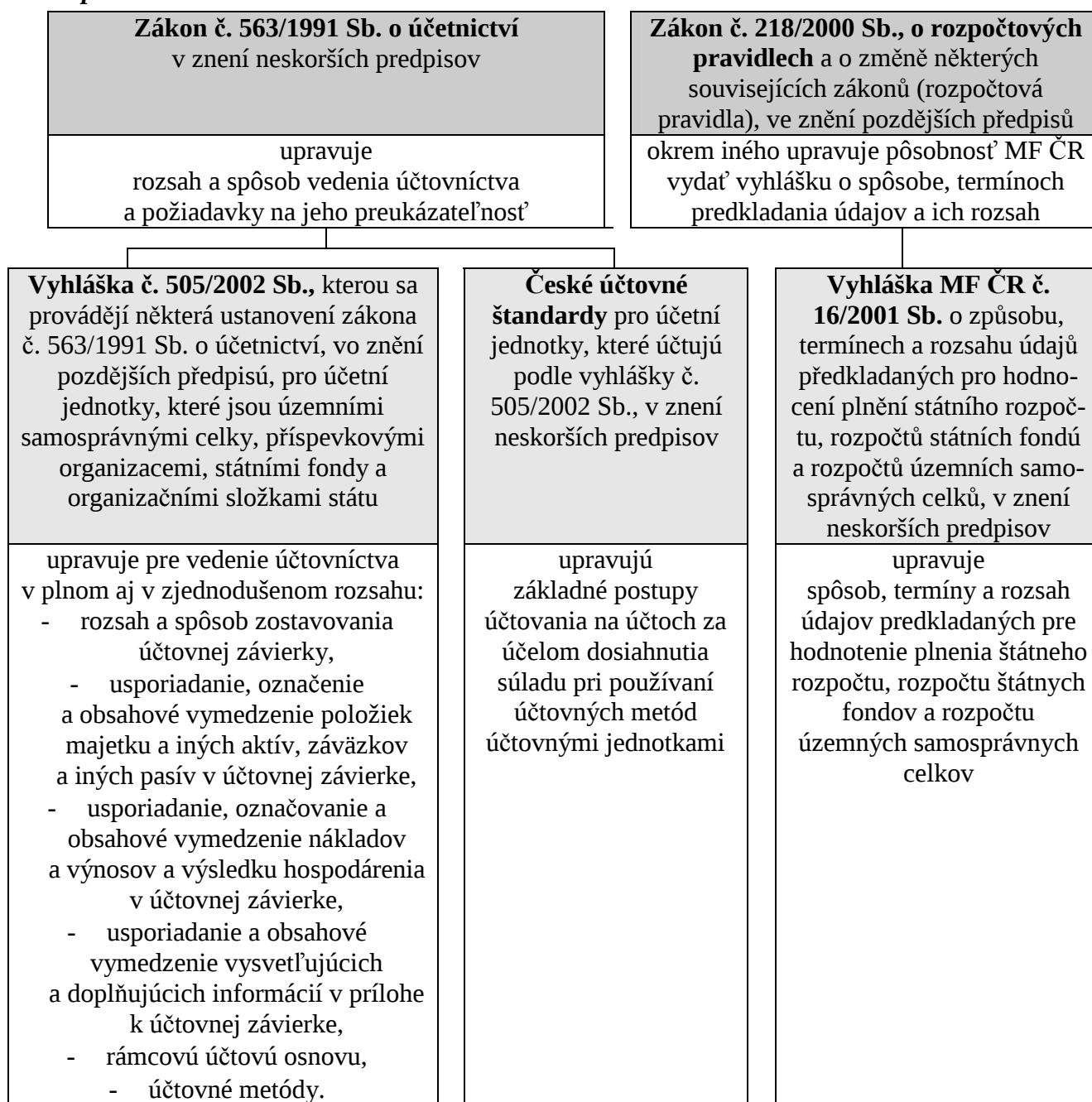
zákon o účetnictví ČR stanovuje len povinnosť inventarizácie stavu majetku a záväzkov.
[Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, §29]

Nižšou právnou normou, ktorú vydalo Ministerstvo financií ČR, je vyhláška č. 505/2002 Sb., ktorou sa provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky¹⁷, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, v znení neskorších predpisov (ďalej len „**vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účetnictví ČR**“), ktorá stanovuje pre vedenie účtovníctva v plnom, resp. zjednodušenom rozsahu rámcovú účtovú osnovu a účtovné metódy. Okrem toho stanovuje aj rozsah a spôsob zostavovania účtovnej závierky, usporiadanie, označovanie a obsahové vymedzenie položiek majetku a iných aktív, záväzkov a iných pasív, nákladov a výnosov a výsledku hospodárenia v účtovnej závierke a usporiadanie a obsahové vymedzenie vysvetľujúcich a doplňujúcich informácií v prílohe v účtovnej závierke. K vyhláške sú vydané české účtovné štandardy (ďalej len „ČÚŠ“), ktoré obsahujú všeobecné zásady, charakterizujú jednotlivé účtovné triedy, definujú pojmy, oceňovanie, obsahujú vybrané súvzťahnosti a stanovujú náplň účtov a hľadiská pre vytváranie analytickej evidencie. Slúžia ako základ pri účtovaní majetku a záväzkov, príjmov a výdavkov, nákladov a výnosov. Sú podobné postupom účtovania v SR. V sledovanom období je v platnosti 22 českých účtovných štandardov pre účtovné jednotky, ktoré sú územnými samosprávnymi celkami, príspevkovými organizáciami, štátnymi fondmi a organizačnými zložkami štátu (číslované od č. 501 po č. 522), z ktorých každý štandard sa zaoberá inou problematikou účtovania.

Ďalšou nižšou právnou normou je aj Vyhláška MF ČR č. 16/2001 Sb. o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkladaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků v znení pozdějších predpisů (ďalej len „**vyhláška o finančnom výkaze**“), ktorá ustanovuje rozsah, usporiadanie a obsahové vymedzenie údajov finančného výkazu. Stanovujú sa spôsob a termíny predkladania finančného výkazu, ako aj účtovnej závierky. Súčasťou tejto vyhlášky v prílohe č.6 je vzor finančného výkazu obcí (Fin 2-12 M - Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí).

¹⁷ §1 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlách územních rozpočtov vymedzuje pod pojmom územné samosprávne celky obce a kraje.

Schéma č. 2: Zobrazenie právnej úpravy účtovníctva obcí a výkazov pre hodnotenie plnenia rozpočtu v ČR



Zdroj: vlastné spracovanie na základe právnych predpisov účinných k 31.12.2009

V **MR** vytvoril zákon č. 100/2000 o účtovníctve (2000. évi C. törvény a számvitelről) (ďalej len „**zákon o účtovníctve MR**“) s účinnosťou od 1.1.2001 právny rámec pre zásady prípravy účtovnej závierky a vedenia účtovníctva pre všetky hospodáriace organizácie. Tento zákon bol viackrát novelizovaný. Dáva vláde právomoc, aby prostredníctvom nariadení ustanovovala pravidlá v špecifických prípadoch. Preto bolo vydané s účinnosťou od 1.1.2001 *Nariadenie vlády č. 249/2000 o osobitostiach účtovnej závierky a vedenia účtovníctva*

organizácií štátneho hospodárenia (249/2000. Kormányrendelet az államháztartás szervezetei beszámolósi és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól) v znení neskorších predpisov (ďalej len „**nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke**“), v ktorom sú vyšpecifikované osobitosti členenia súvahy, výkazu o výsledku hospodárenia, obsahové vymedzenie a oceňovanie jednotlivých súvahových a výsledkových položiek a obsah prílohy obcí.

Schéma č.3: Zobrazenie právnej úpravy účtovníctva obcí v MR

Zákon č. 100/2000 o účtovníctve v znení neskorších predpisov	
upravuje	
-	povinnosť vedenia účtovníctva a zostavovania účtovnej závierky (<i>beszámolósi és könyvvezetési kötelezettségét</i>),
-	zásady a metódy uplatňované pri zostavovaní účtovnej závierky a vedení účtovníctva (<i>a beszámoló összeállítása, a könyvek vezetése során érvényesítendő elveket, az azokra épített szabályokat</i>),
-	požiadavky na zverejnenie a audit (<i>a nyilvánosságra hozatalra, a közzétételre és a könyvvizsgálatra vonatkozó követelményeket</i>).
Nariadenie vlády č. 249/2000 o špecifikách vedenia účtovníctva a výkazníctva organizácií štátneho hospodárenia, v znení neskorších predpisov	
upravuje	
•	ktoré ustanovenia zákona o účtovníctve použijú organizácie štátneho hospodárenia pri zostavovaní účtovnej závierky a pri vedení účtovníctva,
•	ktoré ustanovenia zákona o účtovníctve použijú organizácie štátneho hospodárenia pri zostavovaní účtovnej závierky a pri vedení účtovníctva odlišne a uvedené v tomto nariadení,
•	ktoré ustanovenia zákona o účtovníctve nepoužijú organizácie štátneho hospodárenia pri zostavovaní účtovnej závierky a pri vedení účtovníctva vzhľadom na osobitosti ich hospodárenia

Zdroj: vlastné spracovanie na základe právnych predpisov účinných k 31.12.2009

V procese medzinárodnej harmonizácie a regulácie účtovníctva vyvíja a vydáva Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (do novembra 2004 Výbor pre verejný sektor) **medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards)** (ďalej len „**IPSAS**“). Rada pre IPSAS rieši problémy v oblasti finančného výkazníctva, účtovníctva a auditu vo verejnom sektore na koordinovanej celosvetovej báze. Rada vyvíja súbor IPSAS, ktorý zahŕňa štandardy založené na aktuálnom princípe a samostatný jeden IPSAS, ktorý špecifikuje požiadavky finančného výkazníctva založeného na princípe sledovania peňažných príjmov a výdavkov.

Prvých 8 štandardov bolo vydaných v roku 2000, ku koncu roka 2004 existovalo spolu 21 štandardov a do konca roku 2008 sa počet štandardov zvýšil na 26. Okrem nových štandardov rada vydala postupne počnúc rokom 2006 aj zmeny v existujúcich štandardoch. V roku 2009 bol vydaný ďalší štandard IPSAS 27 – Poľnohospodárstvo. Všetky tieto štandardy sú založené na akruálnom princípe.

Tabuľka č. 4: Zoznam štandardov IPSAS založených na akruálnom princípe účtovníctva vydaných v sledovanom období (do 31.12.2009)

IPSAS 1	Prezentácia účtovnej závierky (<i>Presentation of Financial Statements</i>)
IPSAS 2	Výkazy peňažných tokov (<i>Cash flow Statements</i>)
IPSAS 3	Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby (<i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>)
IPSAS 4	Účinky zmien v kurzoch cudzích mien (<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>)
IPSAS 5	Náklady na prijaté úvery a pôžičky (<i>Borrowing Costs</i>)
IPSAS 6	Konsolidovaná účtovná závierka a samostatná účtovná závierka investujúceho podniku (<i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>)
IPSAS 7	Investície v združených podnikoch (<i>Investments in Associates</i>)
IPSAS 8	Podiely na spoločnom podnikaní (<i>Interests in Joint Ventures</i>)
IPSAS 9	Výnosy z výmenných transakcií (<i>Revenue from Exchange Transactions</i>)
IPSAS 10	Zostavovanie účtovnej závierky v hyperinflačných ekonomikách (<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>)
IPSAS 11	Zákazková výroba (<i>Construction Contracts</i>)
IPSAS 12	Zásoby (<i>Inventories</i>)
IPSAS 13	Prenájmy (<i>Leases</i>)
IPSAS 14	Údaje po dni zostavenia výkazov (<i>Events After the Reporting Date</i>)
IPSAS 15	Finančné nástroje: zverejnenie a prezentácia (<i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>)
IPSAS 16	Investície do nehnuteľnosti (<i>Investment property</i>)
IPSAS 17	Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (<i>Property, plant and equipment</i>)
IPSAS 18	Vykazovanie informácií o segmentoch (<i>Segment Reporting</i>)
IPSAS 19	Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva (<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>)
IPSAS 20	Zverejnenia o spriaznených osobách (<i>Related Party Disclosures</i>)
IPSAS 21	Zníženie hodnoty majetku určeného na zabezpečenie príjmov (<i>Impairment of Non-Cash Generating Assets</i>)
IPSAS 22	Zverejnenie účtovných informácií o ústrednom vládnom sektore (<i>Disclosure of Financial Information About the General Government Sector</i>)
IPSAS 23	Výnosy z nevýmenných transakcií (dane a transfery) (<i>Revenue from Non-exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>)
IPSAS 24	Prezentácia informácií o rozpočte v účtovnej závierke (<i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>)
IPSAS 25	Zamestnanecké pôžitky (<i>Employee Benefits</i>)
IPSAS 26	Zníženie hodnoty majetku určeného na zabezpečenie príjmov (<i>Impairment of Cash-Generating Assets Page</i>) [Kovalčíková, A. – Kordošová, A., 2008, s. 247-279]
IPSAS 27	Poľnohospodárstvo (<i>Agriculture</i>)

Okrem štandardov založených na akruálnom princípe vydala Rada pre IPSAS aj štandard s dvoma časťami, ktoré sú založené na princípe sledovania peňažných príjmov a výdavkov.

Tabuľka č. 5: Štandard IPSAS založený na princípe sledovania peňažných príjmov a výdavkov v účtovníctve vydaných v sledovanom období (do 31.12.2009) – 2 časti
[Handbook of IPSASBP, 2009]

Cash Basis IPSAS Part 1	Účtovné vykazovanie založené na princípe sledovania peňažných príjmov a výdavkov – požiadavky (<i>Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting Part 1 - Requirements</i>)
Cash Basis IPSAS Part 2	Účtovné vykazovanie založené na princípe sledovania peňažných príjmov a výdavkov – doporučené osobitné zverejnenie (<i>Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting Part 2 – Encouraged Additional Disclosures</i>)

„Štandardy IPSAS vydané radou (predtým výborom) nie sú nadradené národným predpisom vyhlásených vládou, regulačnými orgánmi a/alebo profesionálnymi účtovníckymi orgánmi v danej jurisdikcii. Sú určené na to, aby tvorcom noriem pomáhali pri tvorbe nových predpisov alebo revízií existujúcich noriem tak, že prispievajú k zvýšeniu ich porovnateľnosti.“ [Kovalčíková, A. – Kordošová, A., 2008, s. 246 - 247]

Porovnanie a vyhodnotenie

Zákon o účtovníctve v SR, ČR aj MR ako základný právny predpis v oblasti účtovníctva vymedzuje ustanovenia pre všetky typy účtovných jednotiek. Ustanovenia zákona v SR a ČR platia pre všetky typy účtovných jednotiek, t.j. aj pre obce, pričom sú stanovené súčasne výnimky, ktoré sú priamo zapracované do zákona. Toto pravidlo neplatí v MR, nakoľko nižšia právna norma ustanovujúca špecifiká vedenia účtovníctva a výkazníctva organizácií štátneho hospodárenia úvodom definuje, ktoré paragrafy zákona o účtovníctve platia pre obce v plnom rozsahu, ktoré s určitými menšími odlišnosťami a ktoré ustanovenia zákona neplatia pre obce vôbec. Nyikos László z MR vo svojej monografii navrhuje, aby sa v budúcnosti vytvoril pre verejný sektor osobitný zákon o účtovníctve, ktorý by v plnej miere rešpektoval špecifiká účtovania a vykazovania subjektov verejnej správy.

Zákon o účtovníctve SR vymedzuje okrem iného všeobecne základné účtovné metódy, zásady vedenia účtovníctva, súčasti a náležitosti účtovnej závierky, ktoré sú bližšie špecifikované v nižších právnych normách, a to v dvoch rôznych opatreniach (v opatrení o postupoch účtovania a v opatrení o účtovnej závierke). Pre hodnotenie plnenia rozpočtu obce je vytvorené ďalšie opatrenie (opatrenie o finančných výkazoch), ktoré bolo vydané Ministerstvom financií SR v zmysle zákona č. 291/2002 Z.z. o Štátnej pokladnici.

Zákon o účtovníctve ČR je spracovaný v rovnakej štruktúre ako v SR a v nižšej právnej úprave (vo vyhláske) sú bližšie špecifikované jednotlivé súvahové a výsledkové položky, ako

aj stanovená rámcová účtová osnova a účtovné metódy. Pre stanovenie postupov účtovania sú vydané české účtovné štandardy. V ďalšej právnej úprave (v inej vyhláške) je stanovený spôsob, termíny a rozsah finančného výkazu. *Zákon o účtovníctve MR* je spracovaný v úplne odlišnej štruktúre ako v SR a ČR, pretože už v tomto základnom predpise je okrem iného vymedzená obsahová náplň súvahových a výsledkových položiek a je stanovená rámcová účtová osnova pre podnikateľov. Pre ostatné organizácie zákon o účtovníctve splnomocňuje vládu na vydanie nižších právnych predpisov. Špecifiká vykazovania majetku a zdrojov majetku obcí sú vymedzené v nižšom právnom predpise - v nariadení vlády o účtovníctve a účtovnej závierke.

Zákon o účtovníctve ako základný právny predpis spoločný pre všetky druhy účtovných jednotiek a nižšie právne predpisy, tak ako je to v súčasnosti v skúmaných krajinách, považujeme za vhodné riešenie.

1.3.2 Harmonizačný proces účtovníctva obcí v Slovenskej republike, Českej republike, Maďarskej republike a v kontexte s Medzinárodnými účtovnými štandardmi pre verejný sektor

Pre súčasný vývoj svetovej ekonomiky sa vyžaduje prirodzený proces medzinárodnej harmonizácie a regulácie účtovníctva, ktorý spočíva v prekonávaní existujúcich rozdielov medzi jednotlivými národnými účtovnými systémami. V každej krajine dochádza k neustálym zmenám legislatívy, z ktorých môžeme konštatovať, že sa táto harmonizácia neustále vyvíja a „snahou krajín EÚ je zjednotiť účtovníctvo a výkazníctvo štátneho a verejného sektora na aktuálnej báze.“ [Kovalčíková, A. – Kordošová, A., 2005, s. 345]

V Slovenskej republike doc. Ing. Antónia Kovalčíková, PhD. a Ing. Alena Kordošová, PhD. už na medzinárodných konferenciách v Ostrave v rokoch 2002 a 2003 konštatovali, že vývoj účtovníctva obcí bude ovplyvnený nielen novelizáciami zákona o účtovníctve a nadväzujúcich právnych predpisov a zmenami v oblasti financovania a hospodárenia obcí, ale aj vydaním štandardov IPSAS. „Ich vydanie bolo hodnotené tak, že je tu po prvýkrát súbor nezávislých štandardov finančného výkazníctva pre vlády, ktoré sú určené k zvýšeniu zodpovednosti za správu majetku a finančného riadenia vlád na celom svete. Doteraz vydané štandardy IPSAS sú prvou sadou štandardov uplatniteľných na verejný sektor a očakáva sa, že podstatným spôsobom prispievajú k tomu, aby vlády podávali vzájomne porovnateľné, relevantné a zrozumiteľné finančné informácie.“ [Kovalčíková, A. – Kordošová, A., 2003, s. 58]

Doc. Ing. Antónia Kovalčíková, PhD. a Ing. Alena Kordošová, PhD. sledovali proces medzinárodnej harmonizácie a regulácie účtovníctva v celom sledovanom období. V článku z roku 2005 konštatovali, že pri súčasnom vývoji svetovej ekonomiky dochádza okrem medzinárodného toku tovaru a kapitálu aj k tokom ekonomických informácií, je nutné prekonať rozdiely medzi jednotlivými národnými účtovnými systémami. Postupnou tvorbou štandardov IPSAS, ktoré sa vyvinuli a vyvíjajú s cieľom skvalitnenia finančného riadenia, zvýšenia zodpovednosti vo verejnom sektore, ako aj zlepšenia kvality a porovnateľnosti finančného výkazníctva na celom svete, prispel Výbor pre verejný sektor (do novembra 2004), resp. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (od novembra 2004). Vyvinuli sa štandardy IPSAS, ktoré sú založené na aktuálnom princípe s výnimkou jedného štandardu, ktorý špecifikuje požiadavky finančného výkazníctva založenom na princípe sledovania peňažných príjmov a výdavkov. Tieto štandardy nie sú nadradené národným predpisom, ale sú určené na to, aby tvorcom noriem pomáhali pri tvorbe nových predpisov alebo pri revízii existujúcich noriem tak, aby prispeli k zvýšeniu ich porovnateľnosti. [Kovalčíková, A. – Kordošová, A., 2005, s. 345]

K potrebe upraviť účtovníctvo a výkazníctvo subjektov verejného sektora sa vyjadrili aj Ing. Katarína Kaszasová a Ing. Miriam Majorová, PhD. Vo svojom článku z roku 2005 konštatovali, že „nástupom zjednotenia finančného výkazníctva verejného sektora krajín EÚ na základe princípov Medzinárodných účtovných štandardov by malo účtovníctvo verejného sektora predstavovať komplexnú informačnú sústavu, ktorá zaznamenáva, analyzuje, klasifikuje, sumarizuje a interpretuje výsledky finančných a ekonomických činností subjektov verejného sektora a ich vplyvy, s cieľom:

- poskytovania informácií manažmentu potrebných na plánovanie, organizáciu a kontrolu,
- prípravy a poskytovania finančných výkazov a iných fiškálnych výkazov pripravených v súlade so špecifickými účtovnými štandardmi vykazovania pre externých užívateľov.

Aby bolo možné získať ucelený pohľad na hospodárenie Európskej únie ako celku, musia sa súčasti účtovnej závierky zostaviť podľa porovnateľných kritérií vo všetkých krajinách EÚ.“ [Kaszasová, K. – Majorová, M., 2005, s. 343-344] Platformou na zjednotenie účtovníctva verejného sektora, ktorú už prijala väčšina krajín Európskej únie, sú medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS) vydané IFAC. Sú odvodené od medzinárodných účtovných štandardov finančného výkazníctva pre súkromný sektor

(IAS/IFRS). Eurostat a IFAC začali v roku 2004 projekt harmonizácie, ktorého cieľom je čo najviac priblížiť jednotlivé metodiky tak, aby nevznikali významné rozdiely pri vykazovaní. Na základe posúdenia právneho stavu sa zistilo, že najväčšie rozdiely medzi národnou legislatívou upravujúcou účtovníctvo verejného sektora a princípmi uplatňovanými v Medzinárodných účtovných štandardoch pre verejný sektor sa identifikovali v účtovníctve štátneho sektora a samosprávy. Ing. Katarína Kaszasová a Ing. Miriam Majorová, PhD. konštatovali, že je nevyhnutné v týchto subjektoch pristúpiť k prevzatiu princípov IPSAS do národnej legislatívy upravujúcej postupy účtovania a zostavenie účtovnej závierky. Na splnenie uvedeného cieľa sa od roku 2005 na Ministerstve financií SR začal realizovať *Projekt zavedenia jednotného štátneho účtovníctva a výkazníctva*, v rámci ktorého sa pod vedením Ing. Kataríny Kaszasovej a ďalších odborníkov začala pripravovať nová metodika účtovníctva. [Kaszasová, K. – Majorová, M., 2005, s. 343-344]

Na základe uvádzaného projektu sa začali v roku 2007 realizovať školenia na pochopenie novej metodiky, ktorá mala nadobudnúť účinnosť 1.1.2008. Okrem školení začali Ing. Miriam Majorová, PhD. a Ing. Lucia Kašiarová, ACCA z Ministerstva financií SR, ako aj Ing. Richard Farkaš, PhD., Ing. Ivan Kupkovič, FCCA, Ing. Katarína Somogyiová, ACCA z audítorských spoločností KPMG Slovensko a PricewaterhouseCoopers Slovensko vydávať články v periodiku Účtovníctvo – audítorstvo – daňovníctvo na priblíženie princípov novej metodiky účtovníctva, ktorých základom sú IPSAS. Vymedzili požiadavky jednotlivých IPSAS a porovnali s novou metodikou účtovníctva účinnou od 1.1.2008.

Štandardy IPSAS sa do slovenskej účtovníckej legislatívy neprevzali ako komplexná úprava metodiky. Ministerstvo financií SR sa rozhodlo vytvoriť novú legislatívnu úpravu účtovníctva (pre postupy účtovania, účtovú osnovu a účtovnú závierku), do ktorej sa prevzali požiadavky štandardov IPSAS s istými odchýlkami v postupoch účtovania. „Tieto odchýlky by sa mali postupne v budúcnosti odstraňovať a implementovať do národnej legislatívy. Niektoré odchýlky stále pretrvávajú, sú svojou podstatou totožné s odchýlkami v súkromnom sektore vo vzťahu k IFRS. Príkladom je v SR uplatňovaná záväzná formalizácia výkazov predpísaním vo všeobecne platnej právnej úprave. Je to z dôvodu centralizácie údajov za štátnu správu a samosprávu. Štandard IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky nepredpisuje formu. Ďalšou odchýlkou medzi národnou právnou úpravou a IPSAS 1 je aj skutočnosť, že výkaz týkajúci sa vlastného imania a prehľad peňažných tokov nebudú mať štatút samostatného výkazu v rámci účtovnej závierky. Naproti tomu do právnej úpravy SR sa zakomponovali princípy IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky a IPSAS 2 – Prehľad

peňažných tokov, a to zahrnutím novej štruktúry výkazníctva verejného sektora, ktorá predstavuje výkazy rozdelené na:

- účtovné výkazy tvoriace súčasť účtovnej závierky vymedzené v samostatnej všeobecne záväznej právnej úprave,
- rozpočtové a štatistické výkazy, ktoré nebudú súčasťou účtovnej závierky, ale budú zadané v samostatnej všeobecne záväznej právnej úprave. “ [Majorová, M. – Kašiarová, L., 2007, s. 74 -76]

Ing. Jaromíra Steidllová z *Českej republiky* upozornila v roku 2006 na potrebu súboru štandardov pre verejnú správu, ktorá vyplýva zo špecifik subjektov verejnej správy. Tieto subjekty charakterizuje ako štát v širšom zmysle slova, ktorý má špecifické ciele, pravidlá riadenia, realizované činnosti a špecifiká výdavkov, výnosov, aktív a pasív. *Cieľom štátu* je naplniť poslanie verejnej služby, a to pri ovládnutí nákladov, nie s cieľom realizácie zisku. *Pravidlá riadenia* zodpovedajú skôr makroekonomickej logike riadenia, a nie čiastočnému ekonomickému cieľu dosahovania ziskov. *Výdavky* sú vyjadrením určitého povolenia, ktoré má formu schváleného rozpočtu a ktoré slúži na poskytovanie bezplatných služieb a prerozdelenie prostriedkov. Toto povolenie znamená pre výdavky povolenie záväzku ako aj preplatenie tohto záväzku. *Výnosy* plynú z vyberania daní, a to nezávisle od poskytovaných služieb. Pojem aktíva znamená pre štát čosi iné, pretože vlastní aj veľmi špecifické nehmotné aktíva, ktorým je štátna suverenita a z nej vyplývajúca možnosť výberu daní. Štátna suverenita má dôsledky aj na strane pasív, pretože napríklad neexistuje začiatkový kapitál a zobrazenie východiskovej situácie. Okrem toho štát plní často úlohu záchrancu, čo si vyžaduje dôsledné sledovanie záväzkov. Vzhľadom na uvedené špecifiká musí existovať súbor účtovných pravidiel špecifických pre štát. Je nevyhnutná definícia rámca štátneho účtovníctva. Systém národného účtovníctva má svoje vlastné pravidlá a dané obmedzenia, ktorým musí vyhovieť. Aj v ČR sa čoraz viac vyskytoval názor, že transparentnosť verejných financií je nevyhnutné zvýšiť nielen zmenou rozpočtovej skladby, ale aj rešpektovaním princípov Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. Na medzinárodnej konferencii na tému Harmonizácia auditu a účtovníctva v Európskej únii organizovanej Komorou audítorov ČR v októbri 2006 sa významná pozornosť venovala verejnému sektoru, a to stavu ČR a perspektívam vývoja a účtovníctva v tejto oblasti. Konvergenčná tendencia v regulácii českého účtovníctva k IPSAS bola uvedená aj v materiáloch súvisiacich s budovaním Štátnej pokladnice v ČR. Ministerstvo financií ČR informovalo verejnosť

o začatí realizácie projektu Štátnej pokladnice okrem iného aj s cieľom poskytovať štátu dôveryhodné informácie z účtovníctva štátu vedeného na akruálnom princípe s využitím Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor a skúseností členských štátov ES. V ČR si v rokoch 2004-2005 Najvyšší kontrolný úrad vytvoril v rámci svojej pôsobnosti pre zabezpečenie informačných východísk na vlastné analýzy a na podporu účtovnej praxe a systémových zmien v účtovníctve verejného sektora preklad Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor so súhlasom IFAC. [Steidlová, J., 2006, s. 474-477]

Ing. Marie Kotková, Ing. Ľuboš Rokos a Ing. Jarmila Schmidtová z Českej republiky priniesli verejnosti v roku 2007 článok o modernizácii účtovného systému subjektov verejného sektora. Najprv uviedli aplikáciu IPSAS na príklade *Európskeho spoločenstva a OECD*:

- „nový účtovný systém sa prejavil do 15 nových účtovných pravidiel (napríklad v aktívach sa preddavky vykazujú len v prípade, ak predstavujú preddavky vyplatené príjmom s úmyslom poskytnúť im preddavok, resp. nový účtovný systém uznáva náklady či záväzky už v okamihu, keď ich schvaľujúce orgány považujú za vynaložené a spôsobilé, resp. v novom účtovníctve sa odhadujú hodnoty účtovných položiek, ktoré sa týkajú príslušného obdobia, aj keď účtovný doklad bude k dispozícii až v budúcom období),
- bola vytvorená nová účtová osnova,
- boli vytvorené nové účtovné postupy, procedúry a manuály,
- bola zostavená nová otváracia súvaha, v ktorej boli údaje za rok 2004 upravené tak, aby boli v súlade s novými prijatými pravidlami, a bola vytvorená účtovná závierka za rok 2005 podľa nových požiadaviek,
- bola realizovaná adaptácia existujúceho IT systému podľa nových požiadaviek, zavedené nové moduly (napr. pre registráciu zmlúv, faktúr),
- došlo k prepojeniu do jedného systému, ktorý je schopný zabezpečiť širokú škálu informácií,
- došlo k zmene spôsobu riadenia transakcií.

Účtovníctvo verejného sektoru ČR je v súčasnosti predmetom záujmu modernizačných snáh zo strany Ministerstva financií. Celý projekt je pripravovaný v nadväznosti na reformu verejných financií, súvisí s plánovaným procesom zavedenia štátnej pokladnice a akruálneho účtovníctva s termínom prechodu do roku 2010.“ [Kotková, M. – Rokos, L. – Schmidtová, J., 2007, s. 30]

V súvislosti s pripravovanými zmenami v legislatíve ČR v oblasti účtovníctva je článok prof. Ing. Dany Kovanicovej, CSc. z roku 2009 *Jak porozumět účetnímu principu opatrnosti* zameraný na vymedzenie výhod a nevýhod metodiky účtovania a vykazovania informácií na peňažnej báze, ktorú uplatňujú obce ČR. Uviedla účtovné nástroje na zabezpečenie princípu opatrnosti, ak by sa účtovníctvo viedlo na akruálnej báze. **Účtovníctvo na peňažnej báze** charakterizuje ako účtovnú sústavu, ktorá (popri aktívach a pasívach) účtuje len o takých výnosoch a nákladoch, ktoré súčasne predstavujú fyzický príjem alebo výdavok peňazí. Operácie zaznamenané na peňažnej báze ovplyvnia stav výnosov a nákladov v účtovných knihách len raz, a to pri reálnom pohybe peňazí. V dôsledku toho nemá účtovníctvo dostatočnú vypovedaciu schopnosť o finančnej situácii účtovnej jednotky. Neúčtuje sa o výnosoch, ktorých protihodnotou sú pohľadávky (zobrazujúce očakávané peňažné príjmy či ich ekvivalenty), ani náklady, ktorých ekvivalentnou hodnotou sú záväzky (zobrazujúce očakávané peňažné výdavky či ich ekvivalenty). V tomto koncepte nemožno uplatniť princíp opatrnosti. Účtovníctvo na peňažnej báze je čo do vedenia ľahšie a jednoduchšie, ale neposkytuje potrebné informácie pre finančné riadenie. Naproti tomu však vykazuje taký výsledok hospodárenia, ktorý predstavuje skutočný príjem / výdavok peňažných prostriedkov. Výhodou je, že s takou informáciou sa nedá manipulovať. Akruálna báza účtovníctva znamená taký koncept účtovníctva, ktorý vyžaduje, aby náklady a výnosy boli zaznamenané v účtovných knihách v čase, kedy vznikli, bez ohľadu na to, či zároveň prebehli s nimi spojené peňažné toky. Akruálna báza je „zašifrovaná“ aj do českého zákona o účtovníctve. Na zabezpečenie princípu opatrnosti boli postupne vytvorené nástroje, ktoré sú zakomponované do zákona o účtovníctve a spomedzi ktorých možno uviesť najmä:

- oprávnené zníženie hodnoty aktív tvorbou opravných položiek,
- odpisovanie dlhodobého majetku,
- riadne vykazovanie všetkých povinností / záväzkov v budúcnosti plniť,
- tvorba rezerv,
- zahrnutie len skutočne dosiahnutých ziskov,
- zohľadnenie predvídateľných rizík.

Princíp opatrnosti je spojený s potrebou čo možno najspoľahlivejších odhadov, či už ide o opravné položky, odpisy, rezervy, predvídateľné záväzky, riziká a pod. Pri aplikácii tohto princípu prestáva byť účtovníctvo len vedením účtovných kníh, do ktorých sa v priebehu účtovného obdobia pasívne zaznamenávajú účtovné prípady, ktoré cez uzávierkové účtovné operácie vstupujú do účtovnej závierky. Uplatnenie princípu opatrnosti je v súlade s víziou

zakotvenou v Medzinárodných účtovných štandardoch pre verejný sektor. [Kovanicová, D., 2009, s. 2-7]

V **MR** Nyikos László poukázal v roku 2005 v monografii s názvom *Základné otázky účtovníctva štátu v súčasnosti v Maďarskej republike (Az államszámvitel fő kérdései a jelenlegi időszakban Magyarországon)* na vývoj účtovníctva subjektov verejného sektora a kontrolu verejných prostriedkov. Účtovníctvo považuje v procese kontroly verejných prostriedkov za veľmi dôležité a vyzdvihuje reguláciu účtovníctva verejnej správy z dôvodu, že verejná správa je pomerne veľká a hodnota jej majetku v porovnaní s podnikateľmi je oveľa vyššia. Z pohľadu kontroly tohto majetku sa majetok chápe ako vlastníctvo verejnosti, a preto je potrebné na ňu viac dohliadať. Ďalším dôvodom pre oddelenú reguláciu účtovníctva verejnej správy sú špecifiká, ktoré by sa nedali verne zobrazit' pomocou štandardov pre súkromný sektor. Preto ukladá otázky:

- Aký má byť cieľ regulácie účtovníctva pre verejný sektor a kto má vydávať túto reguláciu?
- Podľa akej „filozofie“ má byť regulácia vypracovaná?
- Do akej hĺbky sa má regulovať verejný sektor?
- Aké sú základné predpoklady zavedenia regulácie účtovníctva?
- V akých etapách a v akej forme by mala byť pripravená a vydaná regulácia účtovníctva?

Základnou úlohou účtovníctva subjektov verejného sektora je sledovanie a vykazovanie stavu a pohybu majetku verejnej správy. Pri dodržiavaní základných účtovných zásad účtovná závierka subjektov verejného sektora poskytuje verný a pravdivý obraz o majetkovej a výnosovej situácii organizácie. Súčasná regulácia účtovníctva v MR vychádza zo zákona o účtovníctve a následne z nariadenia vlády, pričom je potrebné brať do úvahy aj zákon o štátnom hospodárení. V zákone o účtovníctve sú zakomponované základné účtovné princípy a medzinárodné štandardy, lenže zákon o účtovníctve platí pre subjekty verejného sektora len v obmedzenej miere a v tomto smere je v malej miere regulovaný, čo by mohlo byť napravené samostatným zákonom o účtovníctve pre subjekty verejného sektora. Autor monografie podrobil kritike aj formu a obsah záverečného účtu aj účtovnej závierky, ktoré obsahujú príliš veľa číselných údajov v neprehľadnej štruktúre.

Riec Dóra Ágnes v roku 2008 vo svojej diplomovej práci s názvom *Problémy a možnosti ich riešenia v informačnom účtovnom systéme miestnych samospráv (A helyi önkormányzatok számviteli információs rendszerének problémái és azok megoldási*

lehetőségei) hodnotila účtovníctvo obcí ako nepostačujúce pre používateľov účtovných informácií. Rôzni používatelia účtovných informácií majú rôzne nároky, pričom dôraz sa kladie na posúdenie efektívnosti, hospodárnosti a účelovosti vynakladaných prostriedkov. Okrem toho sa posudzuje aj zmena majetkovej situácie organizácií. V súčasnosti používaný modifikovaný cash princíp účtovníctva verejnej správy v MR neposkytuje pre všetkých používateľov účtovných informácií dostatočnú informačnú základňu. Návrh na zlepšenie vidí z dlhodobého hľadiska v zavedení účtovníctva na akruálnom princípe na základe medzinárodných štandardov IPSAS. Výhody používania IPSAS oproti súčasnému stavu vidí v nasledujúcich oblastiach:

- je možné stanoviť vlastné náklady pri vlastnej výrobe,
- odpisy dlhodobého majetku znižujú jeho hodnotu a pôsobia na výsledok hospodárenia, podobne aj opravné položky,
- záväzky a pohľadávky sa účtujú priebežne a nielen raz za štvrťrok ako zmena ich stavu,
- prehľadnejší výkaz o cash flow,
- ostatné aktívne a pasívne zúčtovania by sa vykazovali ako reálne pohľadávky alebo záväzky.

Zavedenie akruálneho účtovníctva môže poskytnúť dobrú údajovú základňu, ale v tomto smere je študentka skeptická a vidí zavedenie medzinárodných štandardov v MR v dlhšom časovom horizonte.

2. CIEĽ PRÁCE

Význam a postavenie obcí ako subjektov miestnej samosprávy v Slovenskej republike, ako aj v ostatných krajinách sú špecifické. Obec ako samostatný územný samosprávny a správny celok má za úlohu starostlivosť o všestranný rozvoj jej územia a o potreby jej obyvateľov. Od roku 2002 sa aj obciam v Slovenskej republike venuje viac pozornosti. V procese reformy samosprávy sa zvýšila zodpovednosť samosprávnych orgánov za hospodárenie s majetkom a v nadväznosti naň aj zodpovednosť za riadenie peňažných tokov. Tieto a ďalšie zmeny vyžadovali iný prístup k rozpočtovému procesu, ako aj k procesu celkového hospodárenia. V dôsledku toho došlo k výrazným zmenám aj v úlohách účtovníctva obcí.

V kapitole 1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí boli riešené nasledovné oblasti:

- determinácia legislatívy v oblasti vymedzenia obcí a ich finančného hospodárenia v skúmaných krajinách platnej k 31.12.2009,
- charakteristika obce, jej práva a povinnosti, úlohy, financovanie, hospodárenie v skúmaných krajinách,
- determinácia legislatívy v oblasti účtovníctva obcí v skúmaných krajinách platnej k 31.12.2009,
- harmonizačný proces účtovníctva obcí v skúmaných krajinách a v kontexte s IPSAS.

Cieľom dizertačnej práce je analyzovať, porovnávať a zhodnotiť účtovníctvo obcí v Slovenskej republike a v ďalších dvoch skúmaných krajinách Európskej Únie v procese medzinárodnej harmonizácie účtovníctva verejného sektora s akcentom na účtovnú závierku (individuálnu účtovnú závierku) so zámerom identifikovania zhodných, rozdielnych prístupov k riešeniu, príp. osobitných riešení základných problémov vo vzťahu k účtovnej závierke (druhy, štruktúra a súčasti účtovnej závierky) a vo vzťahu k súvahovým a výsledkovým položkám.

Vybranými krajinami sú Česká republika a Maďarská republika. K dôvodom ich výberu pre skúmanie v rámci dizertačnej práce je skutočnosť, že sú susediacimi krajinami a skutočnosť, že rovnako ako Slovenská republika, aj tieto krajiny sa stali členmi Európskej únie v roku 2004 a sú ovplyvnené medzinárodnou harmonizáciou účtovníctva. Vzhľadom na proces medzinárodnej harmonizácie účtovníctva vo verejnom sektore prístupy k riešeniu

skúmaných problémov sú porovnávané aj v nadväznosti na medzinárodne uznávané účtovné štandardy pre verejný sektor.

Splnenie základného cieľa práce predstavuje naplnenie čiastkových cieľov, a to:

- analyzovať a porovnávať:
 - základné charakteristiky účtovníctva obcí v SR, ČR a MR (sústava účtovníctva, predmet účtovníctva, účtovné knihy, účtovné metódy a účtovné zásady),
 - rámcovú účtovú osnovu a špecifické účty obcí používané v SR, ČR a MR,
 - druhy účtovných závierok a štruktúru účtovnej závierky v kontexte právnej úpravy účtovníctva obcí v SR, ČR a MR,
 - súčasti individuálnej účtovnej závierky obcí a finančné výkazy obcí v kontexte právnej úpravy účtovníctva obcí v SR, ČR, MR a IPSAS,
- charakterizovať jednotlivé súvahové a výsledkové položky v obciach z pohľadu súčasnej právnej úpravy so zameraním na špecifiká obcí, analyzovať ich a porovnať s vykazovaním vo vybraných krajinách so súčasným porovnaním požiadaviek a odporúčaní z medzinárodne uznávaných účtovných štandardov pre verejný sektor,
- vyhodnotiť poznatky získané z analýzy a porovnávania skúmaných problémových okruhov vo vybraných krajinách, a to aj v nadväznosti na medzinárodne uznávané účtovné štandardy pre verejný sektor.

3. METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA

Dizertačná práca je rozdelená do 4 kapitol. V kapitole „1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí“ sú charakterizované obce v Slovenskej republike a v ďalších dvoch skúmaných krajinách – v Českej republike a v Maďarskej republike z hľadiska ich rozpočtového hospodárenia, financovania, osobitný dôraz sa kladie na rozpočet a záverečný účet obce. Východiskom spracovania tejto kapitoly sú právne predpisy v oblasti hospodárenia, financovania a účtovníctva obcí účinné k **31.12.2009**, pričom v Slovenskej republike je analyzované účtovníctvo obcí aj z vývojového hľadiska. Stav právnych predpisov a vydaných IPSAS je doplnený názormi mnohých odborníkov zameraných na túto problematiku.

Kapitoly 2. Cieľ dizertačnej práce a 3. Metodika práce a metódy skúmania vymedzujú hlavný cieľ práce, ako aj jeho čiastkové ciele, a metodiku práce a metódy skúmania.

V kapitole „4.Výsledky práce a diskusia“ sú spracované výsledky komparatívnej analýzy skúmaných problémov s uvedením diskusie a názorov, ktoré naplňajú stanovené čiastkové ciele. Kapitola je rozdelená na dve podkapitoly. V prvej podkapitole (4.1) sú vymedzené základné charakteristiky účtovníctva obcí s uvedením špecifik v účtovníctve obcí, a to v SR, v ČR a v MR, v porovnaní s ustanoveniami medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. Druhá podkapitola (4.2) je považovaná za ťažisko dizertačnej práce. Sú vymedzené súčasti účtovnej závierky ako aj finančné výkazy obcí v SR, v ČR a v MR, v porovnaní s ustanoveniami medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. Ďalšiu časť druhej podkapitoly tvoria charakteristiky súvahových a výsledkových položiek z účtovnej závierky. Záverom každého uceleného celku je porovnanie a vyhodnotenie získaných poznatkov.

Dizertačná práca vychádza zo znení zákonov a naň nadväzujúcich nižších právnych predpisov účinných v sledovanom období (účinných do 31.12.2009). Obsahuje citácie právnych predpisov, ako aj názorov odborníkov v danej oblasti. Označenie a názov právnych predpisov je v úvodných častiach práce vymedzený v plnom rozsahu s tým, že sa stanovil aj zotrúchnený názov (kvôli prehľadnosti práce), ktorý sa použil v ďalších častiach dizertačnej práce.

Spracovanie problematiky dizertačnej práce a naplnenie hlavného cieľa vychádzalo z analýzy poznatkov získaných z **domácich a zahraničných prameňov, ktoré možno rozdeliť** do nasledovných skupín:

- materiály v tlačenej podobe – využili sa domáce a zahraničné právne predpisy, vedecká a odborná literatúra k téme dizertačnej práce, periodiká a odborné časopisy, zborníky z vedeckých konferencií a odborných štúdií,

- materiály v elektronickej podobe – využili sa internetové zdroje na získanie prehľadu stavu a vývoja danej problematiky. Z internetových stránok slovenských a zahraničných inštitúcií (predovšetkým Ministerstva financií SR, ČR a MR) bol získaný prehľad právnych predpisov účinných v sledovanom období, ako aj predpisov, ktoré sa stali účinnými po sledovanom období (po 31.12.2009). Okrem toho boli predmetom skúmania aj články, publikácie a výsledky štúdií z domácich a zahraničných databáz, ktoré názormi uznávaných odborníkov danej oblasti obohatili prácu o ďalšie poznatky.

Domáce a zahraničné pramene boli získané jednak kúpou odbornej literatúry, vypožičaním z odborných knižníc, štúdiom priamo v knižniciach, zapožičaním cenných materiálov od školiteľky dizertačnej práce, ako aj využitím možností cez internet. Navštívila som knižnicu Ekonomickej univerzity v Bratislave, kde sú prístupné nielen domáce, ale aj zahraničné publikácie. Okrem toho som navštívila knižnicu na univerzite v Maďarskej republike, konkrétne na *Széchenyi István Egyetem* v Győri. Ďalšie materiály a informácie som získala v Slovenskej republike na ekonomickom oddelení Mestského úradu v Šamoríne a v Dunajskej Strede, v Maďarskej republike na ekon. oddelení Mestského úradu v Mosonmagyaróvári. K danej problematike som získala domáce a české periodiká z Ministerstva financií SR. Pri spracovaní dizertačnej práce som využila vlastné poznatky získané štúdiom literatúry a nadobudnuté počas výkonu práce asistenta audítora.

Metódy, ktoré boli v dizertačnej práci použité, vychádzajú z uvedených cieľov práce. V dizertačnej práci je použitá metóda opisu, ktorá vychádza z právneho stavu skúmanej problematiky. Metóda opisu sa prelína s metódou analýzy, v rámci ktorej sa analyzoval právny stav, predovšetkým v oblasti účtovníctva s cieľom porovnať a vymedziť špecifickosť obcí v rôznych krajinách v sledovanom období. Okrem horeuvedených metód je v dizertačnej práci uplatnená aj metóda abstrakcie, pretože nebolo možné sledovať súčasné postavenie obcí a ich problémové okruhy vo všetkých možných súvislostiach a analyzovať ich zo všetkých možných hľadísk. V neposlednom rade bola využitá metóda systémovej analýzy, pri ktorej sme vychádzali z nutnosti obsiahnutia mnohých problémov vo vzájomných väzbách a súvislostiach vo vzťahu k účtovníctvu obcí. Pri hodnotení doterajších názorov na skúmanú problematiku v SR a v ďalších dvoch krajinách a ďalej najmä pri porovnávaní hospodárenia, financovania a účtovníctva obcí v SR, ČR a MR a v porovnaní so štandardami IPSAS sa použila metóda komparácie. Pri vyhodnotení a formulovaní záverov bola použitá metóda dedukcie.

4. VÝSLEDKY PRÁCE A DISKUSIA

Úlohou tejto kapitoly je spracovať výsledky z analýzy účtovníctva, účtovnej závierky a finančných výkazov obcí v Slovenskej republike, Českej republike a Maďarskej republike. Na základe komparatívnej analýzy sú vymedzené zhodné, resp. rozdielne prístupy k riešeniu problémov s dôrazom na účtovnú závierku, jej druhy, štruktúru, súčasti účtovnej závierky a na zložky základných účtovných výkazov - majetok, zdroje jeho krytia, náklady, výnosy, príjmy, výdavky a výsledok hospodárenia v troch skúmaných krajinách, v kontexte s IPSAS.

4.1 ÚČTOVNÍCTVO OBCÍ

Účtovníctvo je uzatvorená, vnútorne usporiadaná sústava informácií, pomocou ktorej sa činnosť účtovnej jednotky (aj obcí) zisťuje, meria a hodnotí. Základným cieľom účtovníctva je podávať verný a pravdivý obraz o finančnej situácii účtovnej jednotky pre používateľov informácií. Povinnosť vedenia účtovníctva, ako aj predmet účtovníctva, účtovné obdobie, účtovné knihy, účtovné metódy a účtovné zásady, povinnosť zostavovať účtovnú závierku a iné stanovujú právne normy (zákon o účtovníctve, zákon o obecnom zriadení, opatrenia, vyhlášky, nariadenie).

4.1.1 Základné charakteristiky účtovníctva obcí

V SR ustanovuje zákon o obecnom zriadení povinnosť pre obce viesť účtovníctvo v súlade so zákonom o účtovníctve [[Zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení, 2009, §9](#)]. Zákon o účtovníctve ustanovuje pre obce povinnosť účtovať **v sústave podvojného účtovníctva**. [[Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §9](#)]

V zmysle zákona o účtovníctve **predmetom účtovníctva** je:

- a) účtovanie skutočností o stave a pohybe majetku, o stave a pohybe záväzkov, o rozdieli majetku a záväzkov, o výnosoch, nákladoch, príjmoch a výdavkoch, o výsledku hospodárenia účtovnej jednotky,
- b) aj vykazovanie skutočností o účtovných prípadoch podľa bodu a) v účtovnej závierke, pričom predmetom vykazovania v účtovnej závierke sú aj iné aktíva a iné pasíva. [[Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §2](#)]

Zákon o účtovníctve definuje základné pojmy, ktoré slúžia na rozpoznanie skutočností na potreby ich zaúčtovania a vykazovania. Pre potreby obce sú dôležité tieto pojmy a prislúchajúce časti definícií:

Majetkom sú tie aktíva účtovnej jednotky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, je takmer isté, že v budúcnosti zvýšia ekonomické úžitky účtovnej jednotky, dajú sa spoľahlivo oceniť a vykazujú sa v účtovnej závierke v súvahe.

Ekonomickým úžitkom je možnosť priamo alebo nepriamo prispieť k toku peňažných prostriedkov a ekvivalentov peňažných prostriedkov.

Závazkom je existujúca povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky, dá sa spoľahlivo oceniť a vyказuje sa v účtovnej závierke v súvahe.

Výnosom je zvýšenie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť.

Nákladom je zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť.

Príjmom je prírastok peňažných prostriedkov alebo prírastok ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky.

Výdavkom je úbytok peňažných prostriedkov alebo úbytok ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky,

Výsledkom hospodárenia je ocenený výsledný efekt činnosti účtovnej jednotky dosiahnutý v účtovnom období.

Aktívami sú ekonomické prostriedky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, od ktorých sa očakáva, že v budúcnosti povedú k zvýšeniu ekonomických úžitkov. Aktíva tvoria majetok a iné aktíva.

Iným aktívom je časť aktív účtovnej jednotky, ktoré nespĺňajú podmienky na ich zaúčtovanie na účtoch hlavnej knihy a ktoré sa vykazujú v účtovnej závierke v poznámkach.

Pasívami sú zdroje majetku, ktoré predstavujú celkovú sumu záväzkov účtovnej jednotky vrátane iných pasív a rozdielu majetku a záväzkov.

Iným pasívom je povinnosť účtovnej jednotky, ktorá nespĺňa podmienky na jej zaúčtovanie na účtoch hlavnej knihy a ktorá sa vyказuje v účtovnej závierke v poznámkach. [[Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §2](#)]

V zmysle zákona o účtovníctve je účtovným obdobím obcí **kalendárny rok**, bez možnosti uplatnenia hospodárskeho roku. [[Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §3](#)]

Obec ako účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii

účetovnej jednotky. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §7] Ďalej je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §8] Každú informáciu týkajúcu sa predmetu účtovníctva alebo spôsobu jeho vedenia je účtovná jednotka povinná zaznamenávať **účtovnými záznamami**. Účtovný zápis sa zaznamenáva v **účtovných knihách**, ktorými sú pri účtovaní v sústave podvojného účtovníctva:

- a) denník - účtovné zápisy sa usporadúvajú chronologicky a preukazuje sa ním zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov v účtovnom období,
- b) hlavná kniha - účtovné zápisy sa usporadúvajú z vecného hľadiska systematicky a preukazuje sa zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov na účty majetku, záväzkov, rozdielu majetku a záväzkov, nákladov a výnosov v účtovnom období.

Účtovný zápis zaznamenaný na syntetickom účte sa podrobne rozvádza na analytických účtoch. V hlavnej knihe musia byť zaúčtované všetky účtovné prípady, o ktorých sa účtovalo v denníku. Účtovný zápis, ktorý sa nevykonával v účtovných knihách, sa vykonáva na podsúvahových účtoch. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §12]

Obec ako účtovná jednotka musí používať v jednom účtovnom období **rovnaké účtovné metódy a účtovné zásady**. Ak ich zmení v priebehu účtovného obdobia, nové účtovné metódy a účtovné zásady musí používať tak, ako keby ich mala stanovené k 1.1. bežného účtovného obdobia. Tieto zmeny je potrebné uviesť v poznámkach. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §7]

Informácie z účtovníctva a z účtovnej závierky musia byť pre používateľov užitočné, pričom užitočnosť informácií sa posudzuje z hľadiska ich významnosti. Informácia sa považuje za **významnú**, ak by jej neuvedenie v účtovnej závierke alebo jej chybné uvedenie v účtovnej závierke mohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie používateľa. Informácie posúdené z hľadiska významnosti musia byť zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé. [Šlosárová, A. a kol., 2006, s. 42]

V ČR stanovuje pre obce povinnosť vedenia účtovníctva podľa zákona o účtovníctve zákon o rozpočtových pravidlách územných rozpočtov [Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlách územných rozpočtů, 2009, §2]. Zákon o účtovníctve ČR stanovuje povinnosť účtovných jednotiek účtovať **podvojnými zápismi**, pričom rozlišuje vedenie účtovníctva v plnom rozsahu, alebo v zjednodušenom rozsahu. Obec môže viesť **účtovníctvo**

v zjednodušenom rozsahu. [Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, §9] Účtovné jednotky, ktoré vedú účtovníctvo v zjednodušenom rozsahu:

- zostavujú účtový rozvrh, v ktorom môžu uviesť len účtové skupiny, pričom v niektorých prípadoch zákon o rozpočtových pravidlách vyžaduje podrobnejšie členenie. Napriek tomu sa môže výrazne znížiť predpísaný počet účtov,
- môžu spojiť účtovanie v denníku s účtovaním v hlavnej knihe,
- nepoužijú niektoré ustanovenia zákona o účtovníctve, ktoré sa týkajú napríklad opravných položiek a rezerv. Účtovná jednotka nesmie tvoriť tzv. účtovné opravné položky a rezervy. Ak účtovná jednotka účtuje v zjednodušenom rozsahu a chce v účtovníctve vyjadriť reálny stav svojho majetku napríklad 100 % opravnou položkou k bežnej pohľadávke, nesmie ju zaúčtovať. V zjednodušenom účtovníctve sa môže zníženie hodnoty vyjadriť len odpismi ako trvalé zníženie hodnoty majetku, resp. opravnou položkou k pohľadávkam, t.j. vytvárajú sa len zákonné v zmysle zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu v znění pozdějších předpisů,
- ďalej nepoužijú ustanovenia zákona o účtovníctve, ktoré sa zaoberá oceňovaním majetku a záväzkov reálnou hodnotou,
- zostavujú účtovnú závierku,
- nemusia použiť knihy analytických účtov, v ktorých podrobne rozvádzajú účtovné zápisy hlavnej knihy ani knihy podsúvahových účtov, v ktorých sa uvádzajú účtovné zápisy neuskutočnené v iných účtovných knihách. Použijú len denník a hlavnú knihu. [Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, § 13a]

Aj keď obec uplatní zjednodušené účtovníctvo, neznamená to, že účtovná závierka a účtovníctvo neposkytujú verný a pravdivý obraz o predmete účtovníctva a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Predmetom účtovníctva zmysle zákona o účtovníctve ČR je účtovanie o stave a pohybe majetku a iných aktív, záväzkov a iných pasív, o nákladoch a výnosoch a o výsledku hospodárenia. Zákon o účtovníctve ČR nedefinuje základné pojmy (napríklad majetok, záväzky, iné aktíva a iné pasíva). Vymedzenia konkrétneho druhu majetku a zdrojov jeho krytia sa nachádzajú vo vyhláske na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR, ktorá stanovuje pre jednotlivé súvahové a výsledkové položky obsahovú náplň. Obsahové vymedzenie iných aktív a iných pasív nestanovuje ani zákon o účtovníctve, ani vyhláska na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR.

Účtovným obdobím je nepretržite po sebe nasledujúcich dvanásť mesiacov, pričom účtovné obdobie v obciach sa zhoduje s **kalendárnym rokom**, pretože zákon o účtovníctve pre obce neumožňuje uplatniť hospodársky rok.

Zákon o účtovníctve v ČR ustanovuje rovnako ako v SR pre účtovné jednotky povinnosť vedenia účtovníctva tak, aby účtovná závierka zostavená na jeho základe poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky. Ďalej je povinné viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne, prehľadne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov. [Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, § 7 a 8]

Obec ČR je povinná viesť účtovníctvo ako sústavu **účtovných záznamov**. Sú nimi predovšetkým účtovné doklady, účtovné zápisy, účtovné knihy, odpisový plán, inventúrne zápisy, účtový rozvrh a účtovná závierka. [Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, § 4]

Obec ČR účtuje v denníku a v hlavnej knihe, pričom ak vedie účtovníctvo v zjednodušenom rozsahu, môže spojiť účtovanie v denníku s účtovaním v hlavnej knihe. Pri účtovaní v plnom rozsahu vedie obec aj knihy analytických účtov a knihy podsúvahových účtov. Rozsah účtovných kníh a požiadavky na ne sa zhodujú s požiadavkami v SR.

Obec musí používať v jednom účtovnom období **rovnaké účtovné metódy a účtovné zásady**. Usporiadanie a označovanie položiek súvahy a výkazu zisku a strát a ich obsahové vymedzenie a spôsoby oceňovania použité v jednom účtovnom období nesmú účtovné jednotky zmeniť v nasledujúcom účtovnom období. Účtovné jednotky môžu uvedené usporiadanie, označovanie a obsahové vymedzenie a spôsoby oceňovania zmeniť úplne alebo sčasti medzi jednotlivými účtovnými obdobiami len z dôvodov spresnenia verného zobrazenia alebo skvalitnenia vypovedacej schopnosti účtovnej závierky, pričom informácie o každej takejto zmene s riadnym zdôvodnením je potrebné uviesť v prílohe v účtovnej závierke. [Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, § 7]

Informácie v účtovnej závierke musia byť v zmysle § 19 ods. 6 zákona o účtovníctve ČR podobne ako v SR spoľahlivé, porovnateľné, zrozumiteľné a významné. [Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, § 19] Odlišnosti v definovaní charakteristík informácií v účtovnej závierke v ČR oproti SR sú nasledovné:

- informácie porovnateľné – zákon o účtovníctve SR uvádza možnosť zmeny účtovných metód a účtovných zásad takou úpravou, aby nové účtovné metódy a účtovné zásady platili od prvého dňa účtovného obdobia. Zákon o účtovníctve ČR stanovuje obciam, že

usporiadanie a označovanie položiek súvahy a výkazu ziskov a strát a ich obsahové vymedzenie a spôsoby oceňovania v jednom účtovnom období nesmú zmeniť v nasledujúcom účtovnom období. Zmena účtovných metód a účtovných zásad v SR aj ČR medzi jednotlivými účtovnými obdobiami môže nastať z dôvodov zmeny činnosti alebo z dôvodov spresnenia verného zobrazenia a skvalitnenia vypovedacej schopnosti účtovnej závierky,

- informácie významné – okrem ustanovenia platného v SR (ak by neuvedenie alebo chybné uvedenie informácie ovplyvnilo úsudok alebo rozhodovanie používateľa informácií) platí v ČR aj ďalšia podmienka významnosti informácií. V obciach ČR, ktoré sú príjemcami prostriedkov zo štátneho rozpočtu alebo s nimi hospodária a sú povinné tieto prostriedky vysporiadať podľa zákona o rozpočtových pravidlách územných rozpočtov, sa za významnú považujú aj informácie v ocenení nehmotného majetku vo výške nad 60 000,- Kč a u samostatných hnutelných vecí alebo súboru hnutelných vecí vo výške nad 40 000,- Kč¹⁸. [[Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, § 19](#)]

V MR vedie obec účtovníctvo v **sústave podvojného účtovníctva** [[Zákon č. 100/2000 o účtovníctve, 2009, §8](#)] pri súčasnom použití rozsiahlej analytickej evidencie, ktorá slúži ako podklad pri zostavovaní účtovnej závierky. Obec účtuje o majetku v jeho vlastníctve alebo v správe a o jeho zdrojoch, pričom v účtovníctve účtujú všetky peňažné hospodárske operácie a ich vplyv na majetok a zdroje krytia majetku. Ostatné hospodárske operácie v súvislosti s majetkom a záväzkami účtujú minimálne štvrťročne, a to na základe súhrnných dokumentov spracovaných z rozsiahlej analytickej evidencie.

Zákon o účtovníctve MR nevymedzuje v osobitných paragrafoch predmet účtovníctva. Zákon síce v prvých ustanoveniach definuje rozsiahle množstvo pojmov, ktoré však nedefinujú základné pojmy, napríklad majetok, záväzky, príjmy, výdavky a pod., ale definujú niektoré konkrétne druhy majetku a záväzkov (napríklad pohľadávky, zásoby a pod.) ako aj iné pojmy súvisiace s účtovníctvom. S pomedzi nich sú niektoré definície pojmov upravené v nariadení vlády, ktoré zohľadňujú špecifiká účtovania obcí. Nasledovné pojmy vymedzené v zmysle zákona o účtovníctve MR nie sú zadefinované v SR:

¹⁸ Po prepočte kurzom ECB dňa 31.12.2009 (1 euro = 26,473 Kč) predstavuje suma 60 000 Kč zaokrúhlene výšku 2 266 eura, suma 40 000 Kč zaokrúhlene výšku 1 511 eura.

Významná odchýlka (jelentős összegű eltérés) – ak pri koncoročnom ocenení majetku presiahne rozdiel medzi účtovnou a trhovou cenou sumu stanovenú vo vnútornom predpise. V každom prípade sa považuje rozdiel za významnú odchýlku, ak:

a) zníženie hodnoty nad rámec plánu hodnoty nehmotných aktív, hmotného majetku, majetku odovzdaného do koncesie, do správy presiahne zníženie hodnoty v rámci plánu, t.j. ročné odpisy vyčíslené v zmysle nariadenia vlády alebo 100 tisíc forintov¹⁹,

b) strata hodnoty podielových cenných papierov a vkladov, pri dlhodobých dlhových cenných papieroch a u zásob presiahne 20 % obstarávacej ceny alebo 100 tisíc forintov,

c) strata hodnoty pohľadávok (vrátane pôžičiek a poskytnutých preddavkov) presiahne 20 % obstarávacej ceny.

Významnou chybou sa považuje suma, ktorej výška presahuje sumu stanovenú vo vnútornom predpise. V každom prípade sa považuje za významnú chybu suma prevyšujúca 2 % celkových aktív alebo 100 mil. forintov.²⁰

Chyba ovplyvňujúca verný a pravdivý obraz o skutočnostiach z účtovníctva – ak výška chyby významne ovplyvní výšku vlastného kapitálu a rezervných fondov v úhrne minimálne o 10 %.

V zmysle nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke je účtovným obdobím obcí **kalendárny rok**. [[Nariadenie vlády č. 249/2000, 2009, §3](#)]

Všetky druhy organizácií štátneho hospodárenia (teda aj obce) aplikujú pri príprave účtovnej závierky a pri vedení účtovníctva základné **zásady** vyplývajúce zo zákona o účtovníctve, t.j. zásadu pravdivosti, zrozumiteľnosti, sústavnosti, osobitného oceňovania, prednosti obsahu pred formou. Niektoré zásady (zásada nepretržitého pokračovania činnosti, zásada úplnosti, zásada dôslednosti, zásada porovnateľnosti, zásada opatrnosti, zásada brutto účtovania, zásada významnosti, zásada porovnateľnosti nákladov a výnosov) sú uplatňované špecifickým spôsobom ustanoveným v nariadení vlády. Ostatné zásady (napr. zásada časového rozlišovania) si obec nemôže uplatniť, a to z dôvodu špecifik zostavovania účtovnej závierky v rozpočtovej sfére.

Rovnako ako v SR a ČR sa účtovné zápisy zaznamenávajú **v účtovných knihách**, ktorými sú hlavná kniha (*főkönyvi kivonat*) a denník (*naplófőkönyv*).

¹⁹ Po prepočte kurzom ECB dňa 31.12.2009 (1 euro = 270,42 HUF) predstavuje suma 100 tisíc forintov zaokrúhlene výšku 370 eura.

²⁰ Po prepočte kurzom ECB dňa 31.12.2009 (1 euro = 270,42 HUF) predstavuje suma 100 mil. forintov zaokrúhlene výšku 370 tis. eura.

Obec zostavuje pre svoje vedenie účtovníctva **účtovnú politiku**, v ktorej sú uvedené účtovné predpisy, metódy a zásady a ktorú môže upravovať obec len z dôvodu, aby účtovná závierka obsahovala verné a pravdivé zobrazenie skutočností. O tom je obec povinná informovať používateľov informácií v poznámkach. Tieto ustanovenia vymedzuje zákon o účtovníctve MR a sú rovnaké ako v SR a ČR.

V procese harmonizácie účtovníctva boli vydané medzinárodné účtovné štandardy IPSAS, ktoré pomáhajú pri tvorbe a úprave národných noriem v oblasti účtovníctva subjektov verejného sektora. Pod pojmom „verejný sektor“ sa označujú národné vlády, regionálne vlády (napríklad štátne, oblastné, územné), miestne vlády (napríklad mestské, obecné) a súvisiace vládne subjekty (napríklad agentúry, rady, komisie a podniky. [Kovalčíková, A. – Kordošová, A., 2008, s. 245] V rámci vydaných štandardov sú požiadavky na zostavenie a prezentáciu účtovnej závierky riešené v osobitnom štandarde IPSAS 1 – *Prezentácia účtovnej závierky*. Jeho cieľom je stanovenie spôsobu, akým sa predkladá účtovná závierka pre jeho všeobecné použitie, aby bola zabezpečená porovnateľnosť s vlastnou účtovnou závierkou za minulé obdobie, ako aj s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek. Za účelom dosiahnutia tohto cieľa stanovuje tento štandard všeobecné predpoklady zostavenia účtovnej závierky, zásady určujúce jej štruktúru a minimálne požiadavky na obsah účtovnej závierky zostavenej z účtovníctva založenom na aktuálnej báze.. Štandard IPSAS 1 definuje niektoré pojmy:

Aktuálna báza predstavuje účtovné východiská, podľa ktorých sú transakcie a ostatné udalosti vykazované vtedy, kedy nastali (bez ohľadu na to, kedy boli peniaze alebo ich ekvivalenty prijaté, alebo zaplatené). Transakcie sú zobrazené v účtovných knihách a vykázané v účtovnej závierke v období, ku ktorému sa vzťahujú. Položkami vykazovanými na základe aktuálneho princípu sú aktíva, záväzky, čisté aktíva / vlastné imanie, výnosy a náklady.

Aktíva sú prostriedky ovládané účtovnou jednotkou, ktoré vznikli v dôsledku minulých udalostí a od nich sa očakáva, že prinesú účtovnej jednotke budúci ekonomický úžitok alebo využiteľný potenciál.

Budúci ekonomický úžitok znamená aktíva využívané na tvorbu čistých peňažných tokov.

Využiteľný potenciál znamená také aktíva, ktoré sú použité na dodanie výrobkov, tovarov a k poskytovaniu služieb v súlade s cieľom účtovnej jednotky, ktoré ale bezprostredne nevytvárajú čisté peňažné toky.

Závazkom je súčasná povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla v dôsledku minulých udalostí, od jeho splnenia sa očakáva, že následne nastane odtok prostriedkov predstavujúcich ekonomický úžitok či využiteľný potenciál.

Čisté aktíva / vlastné imanie znamená zvyšný podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých záväzkov.

Nákladom je zníženie ekonomického úžitku alebo využiteľného potenciálu za účtovné obdobie, ku ktorému došlo úbytkom či spotrebou aktív, prípadne vznikom záväzkov (a ktoré vedú k takému zníženiu čistých aktív / vlastného imania, ktorý nie je výberom vlastníkov).

Výnos je hrubým prírastkom ekonomického úžitku alebo využiteľného potenciálu v priebehu účtovného obdobia, pokiaľ tento prírastok vedie k zvýšeniu čistých aktív / vlastného imania (pričom nejde o prírastok vyvolaný vkladom vlastníkov). [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 32-35](#)]

Ďalším štandardom je IPSAS 3 - *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, ktorého cieľom je určiť kritériá na zvolenie a zmenu účtovnej politiky, určiť účtovný postup pri zmene účtovnej politiky, zmene účtovných odhadov a opravy chýb a definovať, ktoré informácie musí účtovná jednotka uviesť v poznámkach. Hlavným účelom je zachovať porovnateľnosť účtovných závierok medzi účtovnými jednotkami, ako aj medzi účtovnými obdobiami. IPSAS vymedzuje pojem účtovná politika a spôsob jej tvorby. V prípade, ak žiaden IPSAS nerieši niektorú problematiku, je možné na ňu vytvoriť účtovnú politiku, ktorá verne a pravdivo zobrazuje finančnú a ekonomickú podstatu transakcie a udalosti. Štandard definuje okrem iného aj pojmy:

- Zmena účtovnej politiky – je zmena v účtovných postupoch, spôsobe ocenenia, vykazovania transakcií, udalostí alebo podmienok. Zmenou účtovnej politiky je napríklad aj prechod z účtovníctva založeného na hotovostnom princípe na akruálne účtovníctvo. Tieto zmeny sa aplikujú retrospektívne, t.j. úpravy sa nevykážu ako náklad alebo výnos bežného obdobia, ale cez výsledok hospodárenia minulých rokov. Upravajú sa aj porovnateľné údaje, údaje za predchádzajúce účtovné obdobia, t.j. ako keby sa nová účtovná politika aplikovala stále. Zmenu účtovnej politiky je potrebné opísať v poznámkach.
- Účtovný odhad a jeho zmeny – môže sa stať, že pri poskytovaní služieb, obchodovaní alebo inej činnosti (napríklad výnosy z daní, pochybné a nevymožiteľné pohľadávky, nepotrebné zásoby a iné) sa položky nedajú presne oceniť, ale sa môžu len odhadnúť. Tento odhad sa môže zmeniť, ak sa menia okolnosti, za ktorých sa odhad vykonal alebo ak sa získali nové informácie. Zmena odhadu sa nevzťahuje na predchádzajúce obdobia a nepredstavuje

opravu chyby. Zmena odhadu sa nepovažuje za zmenu účtovnej politiky, nevykazuje sa cez nerozdelený výsledok hospodárenia, ale ako náklad alebo výnos účtovného obdobia.

- Oprava chýb – chyba sa môže týkať zaradenia položiek do výkazov, prezentácie a oceňovania. Oprava významných chýb sa účtuje do výsledku hospodárenia minulých rokov, nevýznamné chyby pôsobia na výsledok hospodárenia bežného obdobia. Štandard vymedzuje pojem **významnosť** ako prípad, ak by vynechanie alebo skreslenie položiek mohlo samostatne alebo súhrnne ovplyvniť rozhodnutie alebo úsudok používateľa účtovnej závierky na základe tejto účtovnej závierky. Významné chyby sa opravujú retrospektívne a uvádzajú sa tieto informácie aj v poznámkach. Účtovná závierka je zostavená podľa IPSAS, ak neobsahuje významné chyby alebo zámerne urobené nevýznamné chyby. [Majorová, M. a kol., 2007b, s. 222-224]

Porovnanie a vyhodnotenie

V zmysle právnych predpisov SR a MR účtujú obce v **sústave podvojného účtovníctva**. Zákon o účtovníctve ČR nevymedzuje systémy vedenia účtovníctva, ale rozsah vedenia účtovníctva. Z úvodných ustanovení tohto zákona vyplýva účtovanie podvojnými zápismi. Obec ČR môže viesť účtovníctvo v plnom alebo v zjednodušenom rozsahu.

Na rozdiel od ustanovení zákona o účtovníctve SR, zákon o účtovníctve ČR neuvádza v **predmete účtovníctva** účtovanie o príjmoch a výdavkoch, o rozdieli majetku a záväzkov, ani osobitne vykazovanie skutočností o účtovných prípadoch v účtovnej závierke. Pri analýze charakteristík účtovníctva MR sme zistili, že vymedzenie predmetu účtovníctva v MR je odlišné od ustanovení zákona o účtovníctve SR a ČR.

Každú informáciu týkajúcu sa predmetu účtovníctva je potrebné zaznamenať účtovnými záznamami do **účtovných kníh**. V obciach SR, ČR aj MR sú nimi hlavná kniha a denník. V ČR sú zákonom o účtovníctve stanovené aj knihy analytických účtov a knihy podsúvahových účtov. Tieto knihy obsahujú také účty, ktoré sú zahrnuté už v hlavnej knihe SR a MR. Na konci účtovného obdobia je potrebné pred uzatvorením účtovných kníh vykonať uzávierkové operácie. Jednou z nich je uskutočnenie inventarizácie majetku a jeho zdrojov, ktorá je vo všetkých vybraných krajinách zložitým procesom a v niektorých prípadoch aj špecifickým. Inventarizáciou sa overuje vecná správnosť účtovníctva, t.j. overuje, či stav majetku a jeho zdrojov v účtovníctve zodpovedá skutočnosti a či ocenenie majetku, jeho zdrojov, nákladov a výnosov v účtovnej závierke zodpovedá skutočnosti.

Mnohé základné **účtovné metódy a účtovné zásady** sú vo vybraných krajinách rovnaké. Napríklad vo všetkých krajinách je v zákone stanovená zásada verného a pravdivého obrazu

o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky. Naproti tomu napríklad zásada „prednosť obsahu pred formou“ je uplatňovaná len v MR a ktorú rešpektuje aj IPSAS. Ďalšia zásada časového rozlišovania nákladov a výnosov sa uplatňuje v SR zo všetkej činnosti, v ČR len v rámci podnikateľskej činnosti obce a v MR sa nerozlišujú náklady a výnosy, ale príjmy a výdavky, ktoré sú účtované do účtovného obdobia, ktorého sa týkajú.

Od 1.1.2008 nie je účtovníctvo obcí **SR** zamerané prioritne na sledovanie rozpočtového okruhu. V procese medzinárodnej harmonizácie a regulácie účtovníctva sa prevzali do právnej úpravy SR mnohé ustanovenia IPSAS, čo malo za následok aj prechod účtovníctva vedeného na peňažnej báze na **akruálny princíp účtovníctva**. Rozpočtové hospodárenie je od 1.1.2008 sledované osobitne, a to na jednom syntetickom účte, ku ktorému je vytvorená analytická evidencia na sledovanie jednotlivých rozpočtových príjmov a výdavkov členených podľa rozpočtovej klasifikácie, ako aj ďalších hľadísk. V **ČR a v MR** sa počas celého sledovaného obdobia uplatňuje vedenie účtovníctva na **peňažnej báze** (neustále zohľadňovanie rozpočtových príjmov a výdavkov v bežnom roku výlučne len ako peňažné pohyby na bankových účtoch), aj keď v modifikovanej podobe, pretože sa v súvahe vykazuje aj taký majetok a jeho zdroje, ktoré neznameniajú súčasne peňažné toky (napríklad ide o pohľadávky a záväzky). V **ČR** účtujú obce o nákladoch a výnosoch a zisťujú výsledok hospodárenia (zisk alebo stratu) len v rámci podnikateľskej činnosti. V **MR** obce vôbec neúčtujú náklady a výnosy, len príjmy a výdavky, a to nielen v hlavnej činnosti, ale aj v podnikateľskej činnosti.

Z horeuvedených analýz možno vyvodit' skutočnosť, že slovenská právna úprava je najviac v súlade s ustanoveniami IPSAS.

4.1.2 Rámcová účtová osnova a špecifické účty obcí

Pri účtovaní hospodárskych operácií / účtovných prípadov obec SR, ČR aj MR využíva účty, ktoré sú vymedzené v rámcovej účtovej osnove/účtovej osnove. Účtová osnova je stanovená právnym predpisom a je pre skupinu účtovných jednotiek (kam patria obce) záväzná.

V **SR** sa rámcová účtová osnova platná do 31.12.2007 výrazne zmenila od 1.1.2008, ale je v dizertačnej práci uvádzaná vzhľadom na to, že v ČR sa ešte stále používajú účtové triedy, účtové skupiny a účty v podobnom členení. Rámcová účtová osnova bola prílohou *opatrenia č. 24501/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky* v znení neskorších predpisov, ktorá bola účinná do konca roku 2007.

Tabuľka č. 6: Prehľad účtových tried stanovených rámcovou účtovou osnovou platnou do 31.12.2007 pre obce SR

Účtová trieda 0	Dlhodobý majetok
Účtová trieda 1	Zásoby
Účtová trieda 2	Vzťahy z rozpočtového hospodárenia, rozpočtové účty a ostatné finančné účty
Účtová trieda 3	Zúčtovacie vzťahy
Účtová trieda 4	Náklady rozpočtových organizácií
Účtová trieda 5	Náklady rozpočtových organizácií vynaložené na podnikateľskú činnosť a náklady príspevkových organizácií
Účtová trieda 6	Výnosy z podnikateľskej činnosti rozpočtových organizácií a z činnosti príspevkových organizácií
Účtová trieda 7 a 8	Vnútroorganizačné účtovníctvo
Účtová trieda 9	Fondy účtovnej jednotky, výsledok hospodárenia, dlhodobé záväzky, úvery a pôžičky, rezervy, uzávierkové a podsúvahové účty

Zdroj: vlastné spracovanie na základe predpísaného usporiadania rámcovej účtovnej osnovy v zmysle opatrenia o postupoch účtovania platného do 31.12.2007

Medzi syntetickými účtami sa nachádzali **do 31.12.2007** aj také účty, ktoré používali len obce (napríklad účet 217 – Zúčtovanie príjmov obcí a vyšších územných celkov, účet 218 – Zúčtovanie výdavkov obcí a vyšších územných celkov, účet 933 – Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov a iné), resp. *nielen obce ale aj rozpočtové organizácie*, ale boli špecifické v porovnaní s rámcovou účtovou osnovou pre podnikateľov (napríklad účet 211 – Financovanie výdavkov rozpočtových organizácií, účet 213 – Transfery, resp. účet 215 – Zúčtovanie nedaňových príjmov a ďalšie účty z účtovnej triedy 4 – Náklady rozpočtových organizácií a účtovnej triedy 9 – Fondy účtovnej jednotky, výsledok hospodárenia, dlhodobé záväzky, úvery a pôžičky, rezervy, uzávierkové a podsúvahové účty).

Účty na zúčtovanie príjmov a výdavkov obcí a vyšších územných celkov (217 a 218) mali špecifický význam v účtovníctve obcí. Na nich sa účtovali v priebehu roka príjmy a výdavky rozpočtu obce, ak boli prijaté na základný bežný účet alebo uhradené zo základného bežného účtu. Na konci roka sa konečné stavy týchto účtov účtovali na účet 933 – Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov a podľa charakteru zostatku obec zisťovala výsledok hospodárenia, ktorým bol **prebytok alebo schodok rozpočtu obce**. Konečný zostatok účtu 933 – Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov sa pri uzavretí účtovných kníh účtoval na účet 962 – Konečný účet súvahový. [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 236]

Ďalšími špecifickým účtami v okruhu činnosti financovanej v rámci rozpočtového hospodárenia boli účty 964 – Saldo výdavkov a nákladov rozpočtového hospodárenia a 965 – Saldo príjmov a výnosov rozpočtového hospodárenia. Na tieto uzávierkové účty sa účtovali stavy účtov, na ktorých sa účtovali prostriedky rozpočtového hospodárenia a zdroje jeho krytia

(tzn. špecifické účty 211-Financovanie výdavkov rozpočtových organizácií, 213-Transfery a 234-Výdavkový rozpočtový účet a účtov účtovej triedy 4- Náklady rozpočtových organizácií, resp. účty 214-Zúčtovanie daňových príjmov obcí a vyšších územných celkov, 215-Zúčtovanie nedaňových príjmov a 235-Príjmový rozpočtový účet).

Ak obec vykonávala podnikateľskú činnosť, účtovala o nákladoch a výnosoch na výsledkových účtoch výnosov z účtovej triedy 6 – *Výnosy z podnikateľskej činnosti rozpočtových organizácií a z činnosti príspevkových organizácií* a nákladov z účtovej triedy 5 – *Náklady rozpočtových organizácií vynaložené na podnikateľskú činnosť a náklady príspevkových organizácií*. Na konci účtovného obdobia sa konečné stavy výsledkových účtov účtovali na uzávierkový účet 963 – Výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia. Na tomto účte sa zisťoval výsledok hospodárenia v podnikateľskej činnosti, ktorým bol **zisk alebo strata**. Pri otvorení účtov hlavnej knihy sa výsledok hospodárenia zaúčtoval v prospech alebo na ťarchu účtu 931 – Výsledok hospodárenia v schvaľovaní, ktorý bol takmer vždy v priebehu roka preúčtovaný na účet 932 – Nerozdelený zisk, neuhradená strata minulých rokov.

Celková štruktúra rámcovej účtovej osnovy sa **od 1.1.2008** nezmenila, t.j. obsahuje účtové triedy, ktoré sú členené na účtové skupiny a v rámci nich sú vymedzené syntetické účty s trojmiestnym číslovaním a názvom účtu, ktoré slúžia na účtovanie majetku, záväzkov, rozdielu majetku a záväzkov, nákladov, výnosov, príjmov a výdavkov a výsledku hospodárenia. Rámcová účtová osnova je prílohou opatrenia o postupoch účtovania, ktoré je účinné od 1.1.2008.

Tabuľka č. 7: Prehľad účtových tried stanovených rámcovou účtovou osnovou platnou od 1.1.2008 pre obce SR

Účtová trieda 0	Dlhodobý majetok
Účtová trieda 1	Zásoby
Účtová trieda 2	Finančné účty
Účtová trieda 3	Zúčtovacie vzťahy
Účtová trieda 4	Vlastné imanie a dlhodobé záväzky
Účtová trieda 5	Náklady
Účtová trieda 6	Výnosy
Účtová trieda 7	Uzávierkové účty a podsúvahové účty
Účtová trieda 8 a 9	Vnútroorganizačné účtovníctvo

Zdroj: vlastné spracovanie na základe predpísaného usporiadania rámcovej účtovej osnovy v zmysle opatrenia o postupoch účtovania platného od 1.1.2008

Medzi syntetickými účtami sa opäť nachádzajú také špecifické **účty, ktoré používajú len subjekty verejnej správy, medzi nimi aj obce** (napríklad účet 355 - Zúčtovanie transferov rozpočtu obce a vyššieho územného celku, resp. účty z účtovej skupiny 58 – Náklady na transfery a náklady z odvodov príjmov a účty z účtovej skupiny 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 a iné).

Pre účtovanie nákladov sú vymedzené účty v jednej účtovej triede 5 – Náklady, kde sa účtujú náklady z hlavnej aj podnikateľskej činnosti, rozlíšenej analytickými účtami. Novou metodikou účtovania (prechodom na akruálny princíp účtovania) od 1.1.2008 používa obec v hlavnej aj podnikateľskej činnosti účty účtovej triedy 6 – Výnosy. Na konci roka sa konečné stavy výsledkových účtov z účtových tried 5 a 6 účtujú na uzávierkový účet 710 – Účet výsledku hospodárenia, ktorý je podkladom pre vyčíslenie výsledku hospodárenia. „Ak sú výnosy obce vyššie ako náklady, ide o **kladný účtovný výsledok hospodárenia** obce. Ak sú výnosy obce nižšie ako náklady, ide o **záporný účtovný výsledok hospodárenia** obce.“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 229].

Okrem zistenia účtovného výsledku hospodárenia obec zisťuje **výsledok hospodárenia rozpočtu** ako rozdiel príjmov a výdavkov účtovaných na jednom účte 221 – Bankové účty v analytickom členení podľa rozpočtovej klasifikácie. Výsledok hospodárenia rozpočtu sa zisťuje mimo sústavy účtovníctva. Výsledkom môže byť **prebytok**, ktorý po skončení roka neprepadá a je zdrojom tvorby rezervného fondu, prípadne ďalších peňažných fondov. Tieto nevyčerpané prostriedky sa v nasledujúcom rozpočtovom roku zaradia do rozpočtu obce ako príjmová finančná operácia. Použitie prostriedkov na určený účel je výdavkom rozpočtu obce v nasledujúcich rozpočtových rokoch. **Schodok rozpočtu** obec vysporiada predovšetkým z rezervného fondu, z ďalších peňažných fondov alebo z návratných zdrojov financovania. O použití prebytku rozpočtového hospodárenia a o spôsobe úhrady schodku rozhodne zastupiteľstvo obce pri prerokovaní záverečného účtu. [Zákon č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, 2009, §16]

Na základe rámcovej účtovej osnovy vymedzenej v opatrení o postupoch účtovania obec zostavuje **účtový rozvrh**, v ktorom uvedie syntetické účty, analytické účty potrebné na zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov účtovného obdobia a na zostavenie účtovnej závierky a podsúvahové účty. V priebehu účtovného obdobia možno účtový rozvrh dopĺňať podľa potrieb účtovnej jednotky.

Schéma č. 4: Členenie účtov v SR



Zdroj: vlastné spracovanie na základe opatrenia o postupoch účtovania platného od 1.1.2008

V ČR obec vychádza pri účtovaní rovnako ako v SR z **rámцovej účtovej osnovy**, ktorá určuje usporiadanie a označenie účtových tried, účtových skupín a syntetických účtov pre účtovanie o stave a pohybe majetku a iných aktív, záväzkov a iných pasív, ďalej o nákladoch a výnosoch a o výsledku hospodárenia. Jej vymedzenie je uvedené v prílohe vyhlášky na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR. Rovnako sú syntetické účty označené trojmiestnym číselným označením a názvom účtu.

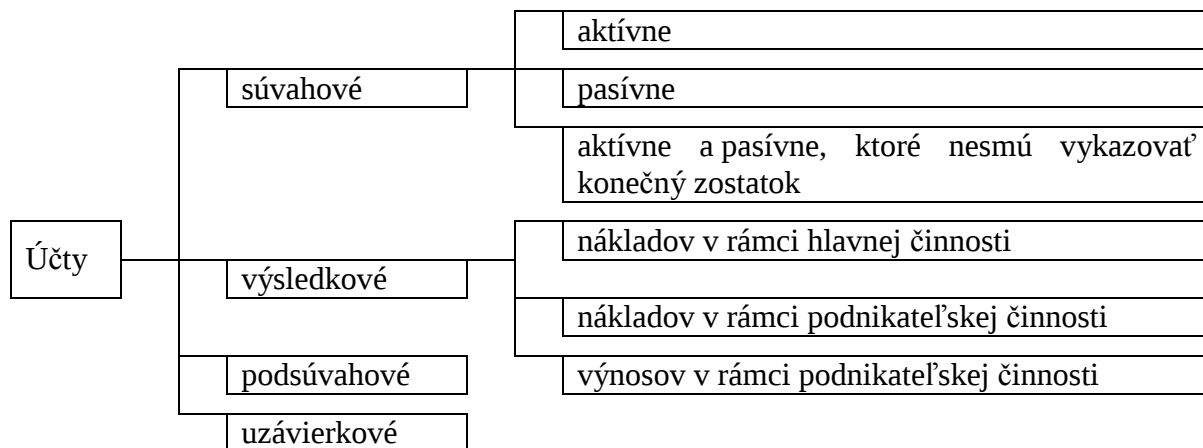
Tabuľka č. 8: Prehľad účtových tried stanovených rámcovou účtovou osnovou platnou pre obce ČR

Účtová trieda 0	Dlhodobý majetok
Účtová trieda 1	Zásoby
Účtová trieda 2	Vzťahy k štátnemu rozpočtu, k rozpočtu organizačných zložiek štátu, k rozpočtu územných samosprávnych celkov a rozpočtové a ostatné finančné účty
Účtová trieda 3	Zúčtovacie vzťahy
Účtová trieda 4	Náklady organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov
Účtová trieda 5	Náklady územných samosprávnych celkov na hospodársku činnosť a náklady príspevkových organizácií
Účtová trieda 6	Výnosy z hospodárskej činnosti územných samosprávnych celkov a z činnosti príspevkových organizácií
Účtová trieda 7 a 8	Vnútroorganizačné účtovníctvo
Účtová trieda 9	Fondy, výsledok hospodárenia, dlhodobé úvery a pôžičky, rezervy, závierkové a podsúvahové účty

Zdroj: vlastné spracovanie na základe predpísaného usporiadania rámcovej účtovej osnovy, ktorá je stanovená v prílohe č.4 vyhlášky na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR platnej za sledované obdobie.

Štruktúra účtových tried v SR a ČR bola do 31.12.2007 rovnaká, drobné rozdiely boli len v názvoch účtových tried, účtových skupín, resp. názvov účtov, spôsob používania účtov bol rovnaký. V súčasnosti sa členenie účtových tried, účtových skupín a účtov v SR výrazne zmenil, kým v ČR je štruktúra naďalej zachovaná. Na podklade rámcovej účtovej osnovy je obec ČR povinná zostaviť **účtový rozvrh**, v ktorom uvedie účty potrebné pre zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov a pre zostavenie účtovnej závierky.

Schéma č. 5: Členenie účtov v ČR



Zdroj: vlastné spracovanie na základe vyhlášky na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR

Odlišnosti medzi syntetickými účtami špecifickými pre obce v SR a ČR okrem samotného názvu a čísla účtu sú v tom, že niektoré účty nie sú používané obcami ČR, resp. už nie sú používané obcami v SR, t.j. nemajú obsahovú náplň v druhej krajine. Rozdiel je napríklad v tom, že:

- v SR existuje pre obce jeden účet na vedenie peňažných prostriedkov uložených v banke, a to účet 221 – Bankové účty, na ktorom sú sledované okrem rozpočtových príjmov a výdavkov členených podľa rozpočtovej klasifikácie aj prostriedky sociálneho fondu, rezervného fondu, peňažných fondov a termínované účty. V ČR sú pre obec vytvorené v účtovej osnove viaceré účty z účtovej skupiny 23 – *Bankové účty organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov* a 24 – *Ostatné bankové účty*. Na účte 231 – *Základný bežný účet* sa sledujú rozpočtové príjmy, niekedy aj prebytok hospodárenia minulých rokov, prijaté prostriedky z poskytnutých úverov. Ďalej je pre účtovanie finančných fondov obce vymedzený účet 236 – *Bežné účty peňažných fondov*, pre zaúčtovanie prostriedkov z hospodárskej činnosti obce účet 241 – *Bežný účet*, pre účtovanie cudzích prostriedkov účet 245 – *Ostatné bežné účty*.
- v SR od 1.1.2008 nie sú vytvorené pre zúčtovanie rozpočtových príjmov osobitné účty prostriedkov rozpočtového hospodárenia, v ČR sa naďalej používajú účty 215 –

Vyúčtovanie rozpočtových príjmov z bežnej činnosti územných samosprávnych celkov a 216 – Vyúčtovanie rozpočtových príjmov z finančného majetku územných samosprávnych celkov v závislosti od toho, či príjem bol dosiahnutý z bežnej alebo finančnej činnosti,

- v SR sa pohľadávky z rozpočtových príjmov sledujú na účtoch 318 – *Pohľadávky z nedaňových príjmov obcí a VÚC a RO zriadených obcou a VÚC a 319 – Pohľadávky z daňových príjmov obcí a VÚC*, v ČR sa pohľadávky z rozpočtových príjmov sledujú na jednom účte 315 - *Pohľadávky za rozpočtové príjmy*,
- v SR sa od 1.1.2008 náklady v hlavnej aj podnikateľskej činnosti účtujú na účtoch v jednej účtovej triede 5 - *Náklady*, v ČR sú naďalej v rámcovej účtovej osnove stanovené na oddelenie účtov nákladov v hlavnej a podnikateľskej činnosti dve účtové triedy. V účtovej triede 4 – *Náklady organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov* sa náklady sledujú v rámci rozpočtového hospodárenia, v hlavnej činnosti. Nachádzajú sa v nej účtové skupiny, ktoré sa ďalej nečlenia na syntetické účty.
- v SR sú pre účtovania tvorby a zúčtovania opravných položiek stanovené v rámcovej účtovej osnove účtové skupiny 09 – *Opravné položky k dlhodobému majetku*, 19 – *Opravné položky k zásobám*, 29 – *Opravné položky ku krátkodobému finančnému majetku*, resp. 391 – *Opravná položka k pohľadávkam, ktoré používa obec v závislosti od druhu majetku*, pre ktorý sa opravná položka tvorí, pričom od 1.1.2008 sa tvorí nielen v podnikateľskej činnosti, ale aj v hlavnej činnosti, v ČR je pre účtovanie opravných položiek stanovený len jeden účet 391 – *Opravná položka k pohľadávkam*, nakoľko obec tvorí opravnú položku len k tomuto druhu majetku.
- v SR sú pre účtovanie kurzových rozdielov vyčíslených pri prepočte cudzej meny od roku 2004 stanovené len účty nákladov a výnosov, v ČR táto zmena nenastala, t.j. naďalej sú v rámcovej účtovej osnove obce stanovené pre účtovanie kurzových rozdielov vzniknutých z prepočtu stavu pohľadávok, záväzkov a dlhodobého finančného majetku v cudzej mene k 31.12. daného účtovného obdobia účty 386 – *Kurzové rozdiely aktívne* a 387 – *Kurzové rozdiely pasívne*, ktoré používa obec len v prípade, ak prepočty súvisia s podnikateľskou činnosťou.
- v SR boli od 1.1.2008 vypustené z rámcovej účtovej osnovy odhadné účty aktívne a pasívne (účty 388 a 389), v ČR sú pre obce naďalej vytvorené účty 388 - *Dohadné účty aktívne* a 389 – *Dohadné účty pasívne*, ktoré slúžia na vykázanie hodnoty pohľadávok resp. záväzkov stanovené podľa zmlúv, ktoré nie sú podložené externým dokladom, t.j. nie je známa ich presná výška.

V okruhu rozpočtového hospodárenia sa na zúčtovanie príjmov a výdavkov obcí používajú špecifické účty 217 – Zúčtovanie príjmov územných samosprávnych celkov a 218 – Zúčtovanie výdavkov územných samosprávnych celkov, ktorých konečné zostatky sa na konci roka preúčtujú na účet 933 – Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov z minulých rokov. Podľa charakteru jeho zostatku obec zisťuje výsledok hospodárenia, ktorým je **prebytok alebo schodok rozpočtu obce**. Ďalšími špecifickými účtami obcí v okruhu činnosti financovanej v rámci rozpočtového hospodárenia sú účty 964 – Saldo výdavkov a nákladov a 965 – Saldo príjmov a výnosov, ktoré slúžia na zaúčtovanie konečných stavov účtov prostriedkov rozpočtového hospodárenia a účtov zdrojov krytia rozpočtového hospodárenia.

V rámci podnikateľskej činnosti sa zisťuje výsledok hospodárenia, ktorým je **zisk alebo strata** a určí sa rozdielom položiek výnosov (z konečných stavov účtov z účtovej triedy 6 – Výnosy z hospodárskej činnosti územných samosprávnych celkov a z činnosti príspevkových organizácií a nákladov (z konečných stavov účtov z účtovej triedy 5 – Náklady územných samosprávnych celkov na hospodársku činnosť a náklady príspevkových organizácií).

V **MR** je pre obce stanovená nariadením vlády o účtovníctve a účtovnej závierke osobitná špecifická **účtová osnova**. Na rozdiel od rámcovej účtovej osnovy v SR a ČR je účtová osnova v MR rozsiahlejšia, viac členená. Účtová osnova je členená na účtové triedy, ktoré sa členia ďalej na účtové skupiny, účty a v čom je odlišnosť oproti právnym predpisom SR a ČR je, že sú stanovené aj podúčty, ktoré sa niekedy ešte ďalej členia. V SR je táto skutočnosť riešená vytvorením analytických účtov vytvorených v účtovom rozvrhu obce.

Tabuľka č. 9: Prehľad účtových tried stanovených účtovou osnovou pre obce MR

Účtová trieda 1	Dlhodobý majetok
Účtová trieda 2	Zásoby, pohľadávky a krátkodobé cenné papiere
Účtová trieda 3	Peňažné zúčtovania
Účtová trieda 4	Zdroje krytia
Účtová trieda 5	Rozpočet výdavkov a plnenie rozpočtu (ekonomické triedenie)
Účtová trieda 6	Nepriame (všeobecné) výdavky
Účtová trieda 7	Výdavky na činnosť a limit výdavkov podľa funkčného členenia
Účtová trieda 8	Národohospodárske zúčtovanie
Účtová trieda 9	Rozpočet príjmov a plnenie rozpočtu príjmov podľa ekonomického a funkčného členenia
Účtová trieda 0	Evidenčné účty

Zdroj: vlastné spracovanie na základe predpísaného usporiadania účtovej osnovy v zmysle nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke

Uzávierkové operácie sa vykonávajú nielen na konci roka pri zostavení účtovnej závierky tak ako v SR a ČR, ale sa uskutočňujú aj povinné mesačné, štvrt'ročné a polročné uzávierkové

práce, v rámci ktorých sa kontroluje súlad údajov z účtovníctva so skutočnosťou. Na konci roka sa v obci MR **uzatvorí najprv okruh limitu/rozpočtu** zaúčtovaním konečných stavov účtov limitov príjmov a výdavkov z účtovej triedy 1 - Dlhodobý majetok, 2 - Zásoby, pohľadávky a krátkodobé cenné papiere, 4 - Zdroje krytia, 7 - Výdavky na činnosť a limit výdavkov a 9 - Rozpočet príjmov a plnenie rozpočtu príjmov na uzávierkový účet 496 – Uzatváranie limitov (*Előirányzatok zárlati elszámolása*). Následne sa uzatvorí **okruh plnenia limitu/rozpočtu** zaúčtovaním konečných stavov účtov slúžiacich na sledovanie plnenia výdavkov a príjmov z účtovej triedy 1 - Dlhodobý majetok, 2 - Zásoby, pohľadávky a krátkodobé cenné papiere, 3 - Peňažné zúčtovania, 4 - Zdroje krytia, 5 - Rozpočet výdavkov a plnenie rozpočtu, 7 - Výdavky na činnosť a limit výdavkov a 9 - Rozpočet príjmov a plnenie rozpočtu príjmov podľa ekonomického a funkčného členenia na účty 494 – Zúčtovanie rozpočtových príjmov a výdavkov (*Költségvetési bevételek és kiadások elszámolása*) a 495 – Zúčtovanie príjmov a výdavkov podnikateľskej činnosti (*Vállalkozási bevételek és kiadások elszámolása*). **Súvahové účty** sa uzavrujú účtovnými zápismi na účet 493 – Konečný účet súvahový (*Zárómérleg számla*).

Schéma č. 6: Členenie účtov v MR



Zdroj: vlastné spracovanie na základe nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke

Uzatvorením účtov limitov a plnenia limitov sa zistí v rámci hlavnej činnosti výsledok hospodárenia, ktorým je **kladný alebo záporný výsledok hospodárenia**, vyčíslený ako rozdiel príjmov a výdavkov.

V rámci podnikateľskej činnosti vzhľadom na špecifickosť účtovania obce MR sa nezisťuje výsledok hospodárenia ako rozdiel výnosov a nákladov, ale ako rozdiel príjmov

a výdavkov, upravený o nepenažné operácie (napríklad o odpisy, o použitie výsledku hospodárenia z hlavnej činnosti bežného obdobia a minulých rokov a pod).

Na základe účtovej osnovy zostaví obec vlastný **účtový rozvrh** podľa vlastných potrieb, v ktorom sú vytvorené okrem účtov aj podúčty (so štvor- a päťmiestnym číselným značením).

Porovnanie a vyhodnotenie

Na základe horeuvedených poznatkov možno vyvodiť záver, že z vybraných krajín je najviac prepracovaná účtová osnova MR. Nariadenie vlády o účtovníctve a účtovej závierke podrobnejšie stanovuje pravidlá a postupy účtovania, má veľmi rozsiahlu účtovú osnovu. Neznamená to však, že v SR a ČR nemožno účtový rozvrh obce rozšíriť o fakultatívne vytvorené analytické účty, ktoré môžu mať podobný obsah ako podľa účtovej osnovy MR. Je potrebné poznamenať aj skutočnosť, že vo všetkých skúmaných krajinách je pre obce alebo skupinu účtovných jednotiek vrátane obcí stanovená špecifická účtová osnova/rámcová účtová osnova. Vzhľadom na rozdielnosť účtovania vo vybraných krajinách, ako aj na rozdielnosť účtovania v okruhu financovania rozpočtového hospodárenia a v podnikateľskej činnosti je v každej vybranej krajine stanovené množstvo účtov, ktoré sú pre obce špecifické.

4.2 ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA A FINANČNÉ VÝKAZY OBCÍ

Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú. Obce zostavujú účtovnú závierku, ktorej druhy, štruktúra a súčasti sú definované v právnych predpisoch pre oblasť účtovníctva. Okrem toho sú pre obce stanovené osobitné výkazy na poskytovanie informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účely hodnotenia plnenia rozpočtu (v SR a ČR ide o **finančné výkazy**).

4.2.1 Druhy účtovnej závierky a štruktúra účtovnej závierky

Právna úprava SR vymedzuje vo vzťahu k obciam nasledovné **druhy účtovnej závierky**:

1. Individuálna účtovná závierka

Účtovnú závierku za účtovnú jednotku ako celok zostavujú všetky obce ako:

- a) riadnu účtovnú závierku a
- b) mimoriadnu účtovnú závierku.

2. Konsolidovaná účtovná závierka [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 242-243]

Konsolidovanú účtovnú závierku zostavujú prvýkrát za účtovné obdobie 2009 vymedzené obce, ktoré spĺňajú kritériá ustanovené zákonom o účtovníctve. Vzhľadom na rozsiahlosť dizertačnej práce a v súlade s jeho cieľom nie je problematika konsolidácie v dizertačnej práci riešená.

3. Súhrnná účtovná závierka verejnej správy

Zostavuje ju Ministerstvo financií SR na základe konsolidovanej účtovnej závierky ústrednej správy, konsolidovaných účtovných závierok obcí a konsolidovaných účtovných závierok vyšších územných celkov. Ak obec nie je povinná zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, pri zostavovaní súhrnnej účtovnej závierky verejnej správy sa použije individuálna účtovná závierka obce. V SR sa bude zostavovať prvýkrát za účtovné obdobie 2010. [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 243]

Schéma č. 7: Štruktúra účtovnej závierky z hľadiska stupňovitého členenia podľa právnej úpravy SR



Zdroj: [Šlosárová, A. a kol., 2006, s. 27]

V ostatných skúmaných krajinách (**ČR a MR**) obce v sledovanom období zostavujú individuálnu účtovnú závierku a právna úprava zatiaľ pre nich nestanovuje povinnosť zostavovania konsolidovanej a súhrnnej účtovnej závierky. Stupňovité členenie účtovnej závierky v schéme č.7 možno aplikovať aj v ČR a MR s tým, že súčasti, zložky a položky účtovnej závierky sú pre danú krajinu špecifické a budú analyzované v ďalšej časti dizertačnej práce.

4.2.2 Súčasti účtovnej závierky obcí a finančné výkazy obcí

V SR obsahuje účtovná závierka v sústave podvojného účtovníctva okrem všeobecných náležitostí tieto **súčasti**:

- a) súvahu,
- b) výkaz ziskov a strát,
- c) poznámky. [[Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §17](#)]

Ich usporiadanie, označenie a obsahové vymedzenie je stanovené v opatrení o účtovnej závierke, ktoré stanovuje vzory súvahy, výkazu ziskov a strát a obsah poznámok.

Okrem horeuvedených účtovných výkazov a poznámok zostavuje obec SR aj finančné výkazy, ktorých usporiadanie a obsah, spôsob, termín a miesto predkladania je vymedzené v opatrení o finančných výkazoch. Obec ich zostavuje štvrťročne, resp. ročne²¹, a to:

štvrťročne

- finančný výkaz o plnení rozpočtu subjektu verejnej správy **FIN 1-04**,
- finančný výkaz o vybraných údajoch z aktív a pasív subjektu verejnej správy **FIN 2-04**,
- finančný výkaz o prírastku/úbytku finančných aktív a finančných pasív podľa sektorov **FIN 3-04**,
- finančný výkaz o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa rezidentov a meny **FIN 5-04** a
- finančný výkaz o prírastku a úbytku vybraných pohľadávok a záväzkov subjektu verejnej správy **FIN 7-04** (s účinnosťou od 1.1.2009),

ročne

- finančný výkaz o členení finančných aktív a finančných pasív podľa sektorov **FIN 4-01** a
- finančný výkaz o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa splatnosti **FIN 6-01**.

²¹ Poznámka: Finančné výkazy typu FIN 3-04, FIN 4-01, FIN 5-04, FIN 6-01 zostavujú obce s výnimkou obcí s počtom obyvateľov do 3 000.

V **ČR** zákon o účtovníctve nedefinuje pojem účtovná závierka, vymedzuje však rovnako ako v SR náležitosti a súčasti účtovnej závierky. Účtovná závierka obce ČR zahŕňa:

- a) súvahu (bilanciu),
- b) výkaz ziskov a strát a
- c) prílohu. [[Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, §18](#)]

Vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR stanovuje usporiadanie a označenie položiek súvahy a výkazu ziskov a strát a ďalšia vyhláška o finančnom výkaze stanovuje zostavenie účtovných výkazov (horeuvedených v bodoch a) až c)) štvrtročne.

Okrem účtovných výkazov a prílohy účtovnej závierky zostavuje obec ČR v zmysle vyhlášky o finančnom výkaze finančný výkaz s názvom „Výkaz pre hodnotenie plnenia rozpočtu územných samosprávnych celkov a dobrovoľných zväzkov obcí“ s označením **Fin 2 – 12 M**, ktorý slúži na hodnotenie plnenia rozpočtu a zostavuje sa mesačne.

V **MR** je obec v zmysle zákona o účtovníctve povinná zostaviť účtovnú závierku o fungovaní hospodárenia, o majetkovej a finančnej situácii podloženú účtovníctvom. [[Zákon č. 100/2000 o účtovníctve, 2009, §4](#)] Podľa zákona o účtovníctve aj nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke sú súčasťou účtovnej závierky (k 31.12.) obce:

- a) Súvaha (*Mérleg*),
- b) Správa o peňažnom obehu (*Pénzforgalmi jelentés*),
- c) Výkaz o peňažnom zostatku (*Pénzmaradvány kimutatás*),
- d) Výkaz o výsledku hospodárenia (*Eredménykimutatás*),
- e) Doplnujúca príloha (*Kiegészítő melléklet*).

Nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke stanovuje pre obce povinnosť zostavenia výkazu s názvom **Správa o peňažnom obehu**, ďalej ako doplnenie vykazovania informácií v hlavnej činnosti výkaz s názvom **Výkaz o peňažnom zostatku** (jeho štruktúra je vymedzená v prílohe č. 2 nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke) a ako doplnenie informácií o podnikateľskej činnosti výkaz s názvom **Výkaz o výsledku hospodárenia** (jeho štruktúra je vymedzená v prílohe č. 4 nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke).

V MR zostavuje obec výkazy v zmysle nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke aj v priebehu roka, tzv. **účtovná závierka k 30.6. bežného roka**, ktorá pozostáva zo:

- a) Správy o peňažnom obehu a

- b) Kontroly peňažného hospodárenia, ktorá je súčasťou doplňujúcej prílohy k ročnej rozpočtovej účtovnej závierke. [[Nariadenie vlády č.249/2000, 2009, § 11](#)]

Na nadnárodnej úrovni bol vytvorený medzinárodný účtovný štandard pre verejný sektor IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky pre stanovenie **štruktúry súčastí účtovnej závierky**, pre vymedzenie základných požiadaviek na jej zostavenie a prezentovanie. Jeho cieľom je predpísať spôsob, akým sa má účtovná závierka zostaviť tak, aby sa dosiahla porovnateľnosť medzi účtovnými obdobiami ako aj medzi subjektami verejnej správy. Prekladom anglického výrazu „financial statements“ sú finančné výkazy, ale slovenské predpisy pre tento výraz používajú pojem „účtovná závierka“. [[Majorová a kol., 2007a, s. 182](#)] Na tento IPSAS nadväzujú všetky ostatné štandardy. Štandard vymedzuje kvalitatívne charakteristiky pri zostavovaní účtovnej závierky, nepredpisuje presnú štruktúru výkazov, poskytuje len návod na zostavenie účtovnej závierky a minimálny obsah výkazov. Významné skupiny položiek, resp. položky, ktoré nie sú z hľadiska charakteru priraditeľné k iným, sa v účtovnej závierke vykazujú samostatne. **Súčasti** účtovnej závierky podľa IPSAS 1:

- Výkaz o finančnej situácii (Statement of Financial position),
- Výkaz o finančnej výnosnosti (Statement of Financial Performance),
- Výkaz o zmenách v čistom majetku / vlastnom imaní (Statement of Changes in Net Assets/Equity),
- Výkaz peňažných tokov (Cash Flow Statement),
- ak účtovná jednotka zverejňuje svoj schválený rozpočet, porovnanie rozpočtu a skutočného plnenia sa vykáže buď ako osobitný výkaz účtovnej závierky alebo ako osobitný stĺpec s údajmi o rozpočte v ostatných výkazoch
- Poznámky (Notes). [[Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 250](#)]

Horeuvedené súčasti účtovnej závierky sú často označované rôznymi názvami, a to v rámci jednej jurisdikcie, alebo medzi jurisdikciami. *Výkaz o finančnej situácii* môže byť označený aj ako súvaha alebo výkaz aktív a záväzkov. *Výkaz o finančnej výnosnosti* môže byť označovaný aj ako výkaz o finančnej výkonnosti (podľa prekladov ČR), výkaz nákladov a výnosov, výsledovka, výkaz o činnosti, alebo výkaz ziskov a strát. Poznámky k účtovným výkazom môžu zahrňovať položky označované v niektorých jurisdikciách ako rozvrhy alebo tabuľky. [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 37-38](#)]

Účtovná závierka sa zverejňuje najmenej raz ročne. [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 47](#)] Účtovná závierka podľa IPSAS 1 má správne prezentovať finančnú situáciu, finančnú výnosnosť a peňažné toky účtovnej jednotky. Prezentácia a klasifikácia položiek účtovnej závierky má byť v dvoch po sebe idúcich účtovných obdobiach zachovaná. Zmeniť sa môže len vtedy, ak je zrejmé, že iná prezentácia a klasifikácia by bola vhodnejšia alebo to vyžaduje štandard. V takomto prípade sa musia zmeniť aj porovnateľné údaje za prechádzajúce účtovné obdobia. V slovenskej právnej úprave sú presne vymedzené vzory účtovných výkazov súvaha a výkazu ziskov a strát. Ich štruktúra sa môže meniť len vydaním novej národnej právnej úpravy, ktorá by ale obsahovala aj spôsob vykazovania minulého obdobia.

IPSAS 1 stanovuje samostatný **Výkaz o zmenách v čistom majetku / vlastnom imaní** ako súčasť účtovnej závierky, ktorý obsahuje:

- a) kladný alebo záporný výsledok hospodárenia (*Surplus or deficit for the period*) za obdobie,
- b) výnosy a náklady zúčtované priamo do vlastného imania,
- c) celkové náklady a výnosy za obdobie, vypočítané ako súčet položiek a) a b), pričom samostatne sa vykazuje suma pripadajúca vlastníkom ovládajúcej jednotky a samostatne suma pripadajúca menšinovým vlastníkom,²²
- d) dopad zmien účtovných pravidiel a opráv chýb na zložky vlastného imania. [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 58](#)]

Podľa IPSAS 1 je samostatným výkazom **Výkaz peňažných tokov**. Jeho obsahové vymedzenie je obsiahnuté v IPSAS 2 – Prehľad peňažných tokov. Za peňažné toky sa považuje nielen pohyb peňazí, ale sú definované peňažné ekvivalenty, ktoré sú držané účtovnou jednotkou za účelom krytia krátkodobých záväzkov, nie na investičné alebo iné účely. Musia byť kedykoľvek speňažiteľné a nesmú predstavovať významné riziko z titulu zmeny hodnoty, preto sa za ne považujú finančné nástroje so splatnosťou 3 mesiace a menej. Súčasťou peňažných ekvivalentov sú aj bankové úvery so splatnosťou do 3 mesiacov (napríklad kontokorent).

Prehľad peňažných tokov obsahuje tri hlavné časti:

- ◆ peňažné toky z prevádzkovej činnosti,
- ◆ peňažné toky z investičnej činnosti a
- ◆ Peňažné toky z finančnej činnosti.

²² Ilustrácia členenia výkazu podľa IPSAS 1 platí pre individuálnu aj konsolidovanú účtovnú závierku.

Peňažné toky z prevádzkovej činnosti predstavujú peňažné toky z hlavnej činnosti organizácie. Je možné ich zostaviť priamou alebo nepriamou metódou. Pri priamej metóde sú hlavné skupiny príjmov a výdavkov priamo zobrazené vo výkaze. Pri nepriamej metóde je výsledok hospodárenia upravený o:

- ♦ nepeňažné operácie (odpisy, opravné položky, rezervy, nerealizované kurzové straty/zisky),
- ♦ položky časového rozlíšenia,
- ♦ položky, ktoré patria do investičných a finančných aktivít,
- ♦ zmeny stavu zásob a prevádzkových pohľadávok a záväzkov.

Peňažné toky z investičnej činnosti predstavujú peňažné toky z nákupu a predaja dlhodobého majetku a iných investícií nezahrnutých do peňažných ekvivalentov. *Peňažné toky z finančnej činnosti* predstavujú peňažné toky zo zmien v kompozícii vlastného imania a dlhov organizácie, napríklad príjmy z vydaných dlhopisov, zmeniek, dlhodobých alebo krátkodobých úverov, výdavky zo splácania dlhových nástrojov. Peňažné toky z investičnej a finančnej činnosti je možné zostaviť len priamou metódou. [[Príručka mezinárodných účtných standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 86-94](#)]

Od 1.1.2009 je účinný ďalší medzinárodný účtovný štandard **IPSAS 24 – Prezentácia informácií o rozpočte v účtovnej závierke**. Pred vydaním tohto štandardu IPSAS 1 odporúčal, ale nepožadoval, aby bolo do účtovných výkazov zahrnuté porovnanie s rozpočtom v prípadoch, keď sa účtovné výkazy a rozpočet zostavovali na rovnakej báze. Avšak rozpočet nemusí byť pripravený alebo zverejňovaný na rovnakej báze ako účtovné výkazy. Štandard IPSAS 24 určuje, čo zverejňujú účtovné jednotky, ktoré sú verejne zodpovedné za hospodárenie v súlade so schváleným rozpočtom, bez ohľadu na to, či sú ich rozpočet a účtovná závierka vyhotovené a predkladané na rovnakej báze alebo nie. IPSAS 24 vyžaduje, aby účtovné jednotky verejného sektora uskutočnili zverejnenie údajov z rozpočtu a skutočností vo svojich účtovných závierkach alebo iných výkazoch (ako je to v SR a ČR formou finančných výkazov). Štandard nešpecifikuje požiadavky na formu alebo predkladanie schváleného rozpočtu, ktorý sa zverejňuje. [[Príručka mezinárodných účtných standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 746-748](#)]

Porovnanie a vyhodnotenie

Medzi jurisdikciami existujú rozdiely vo vymedzení a označení súčastí účtovnej závierky, ako aj v označení súvahových a výsledkových položiek. Nejednotnosť je viditeľná aj pri preklade IPSAS z anglického jazyka. Napríklad anglický výraz „Statement of Financial

Position“ sa prekladá ako „Výkaz o finančnej situácii“ alebo môže byť označovaný aj ako „Súvaha“. Dôležitá je podstata vykazovaných údajov. Forma výkazov podľa IPSAS, rovnako ako aj v ČR a MR nie je predpísaná, vymedzený je len ich obsah. Závazný vzor účtovných a finančných výkazov je stanovený v SR prostredníctvom opatrenia o účtovnej závierke a opatrenia o finančných výkazoch. Odlišnosti v štruktúre a ekonomickej náplni účtovných a finančných výkazov sú nielen medzi jednotlivými krajinami, ale z vývojového hľadiska aj v rámci danej krajiny.

Súčasti účtovnej závierky obcí SR a ČR sa odlišujú od súčastí účtovnej závierky MR a podľa IPSAS. Finančné výkazy ako osobitná skupina výkazov sa zostavujú len v SR a ČR.

Tabuľka č. 10: Porovnanie súčastí účtovnej závierky a finančných výkazov medzi jednotlivými krajinami a voči IPSAS

	SR	ČR	MR	IPSAS
Súčasti účtovnej závierky	- Súvaha, - Výkaz ziskov a strát a - Poznámky	- Súvaha, - Výkaz ziskov a strát a - Príloha	- Súvaha, - Výkaz o výsledku hospodárenia, - Doplnujúca príloha, - Správa o peňažnom obehu a - Výkaz o peňažnom zostatku	- Výkaz o finančnej situácii (<i>Statement of Financial position</i>), - Výkaz o finančnej výnosnosti (<i>Statement of Financial Performance</i>), - Výkaz o zmenách v čistom majetku / vlastnom imaní (<i>Statement of Changes in Net Assets/Equity</i>), - Výkaz peňažných tokov (<i>Cash Flow Statement</i>), - Poznámky (<i>Notes</i>) a - Prezentácia informácií o rozpočte (<i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>)

	SR	ČR	MR	IPSAS
Finančné výkazy (FV)	- FV o plnení rozpočtu subjektu verejnej správy - FV o vybraných údajoch z aktív a pasív subjektu verejnej správy - FV o prírastku /úbytku finančných aktív a finančných pasív podľa sektorov * - FV o členení finančných aktív a finančných pasív podľa sektorov * - FV o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa rezidentov a meny * - FV o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa splatnosti * - FV o prírastku a úbytku vybraných pohľadávok a záväzkov subjektu verejnej správy	- Výkaz pre hodnotenie plnenia rozpočtu územných samosprávnych celkov a dobrovoľných zväzkov obcí		

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe právnych predpisov účinných k 31.12.2009

Poznámka: Finančné výkazy označené * zostavujú obce s výnimkou obcí s počtom obyvateľov do 3 000.

V SR, ČR a MR sa na vykazovanie zmien vlastného imania, ako ani na vykazovanie pohybu peňažných tokov nepoužíva samostatný výkaz ako súčasť účtovnej závierky, niektoré informácie sa uvádzajú v poznámkach alebo vo finančnom výkaze.

4.2.2.1 Súvaha / Statement of Financial Position

A₁) Súvaha v SR

Súčasťou účtovnej závierky v obciach SR je výkaz označovaný ako **Súvaha Úč ROPO SFOV 1 – 01**. (je prílohou č. 1 dizertačnej práce) Vykazujú sa v nej informácie o majetku, záväzkoch a o rozdieli majetku a záväzkov účtovnej jednotky za účtovné obdobie a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, a to v celých eurách.

Z horizontálnej štruktúry súvahy vyplýva, že *položky majetku vykazované na strane aktív* sa vykazujú za bežné účtovné obdobie, a to v členení na brutto ocenenie majetku (vyčísľujú sa konečné zostatky z príslušných majetkových účtov), ďalej sa osobitne uvádza korekcia (vyčísľujú sa oprávky a opravné položky k príslušnému majetku) a v ďalšom sa uvádza netto hodnota majetku (vyčíslená ako rozdiel brutto ocenenia majetku a korekcie k oceneniu majetku). V ďalšom stĺpci sa položky majetku vykazujú za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie v netto ocenení podľa konečných zostatkov príslušných účtov k poslednému dňu bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. *Položky na strane pasív* v súvahe sa vykazujú za bežné účtovné obdobie a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

Vertikálna štruktúra súvahy, ktorá platila od 1.1.2003 do 31.12.2007, sa s účinnosťou od 1.1.2008 významne zmenila, a to štruktúra obežného majetku v oblasti majetku a štruktúra vlastných zdrojov v oblasti zdrojov krytia majetku. V dizertačnej práci je uvedená aj štruktúra platná do 31.12.2007 z dôvodu jej porovnania so štruktúrou súvahy ČR.

Tabuľka č. 11: Vertikálna štruktúra súvahy v SR platná do 31.12.2007

Strana aktív	Strana pasív
A. Neobežný majetok 1. Dlhodobý nehmotný majetok 2. Dlhodobý hmotný majetok 3. Dlhodobý finančný majetok B. Obežný majetok 1. Zásoby 2. Pohľadávky 3. Finančný majetok 4. Poskytnuté návratné finančné výpomoci dlhodobé 5. Poskytnuté návratné finančné výpomoci krátkodobé 6. Prostriedky rozpočtového hospodárenia 7. Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice 8. Prechodné účty aktív	A. Vlastné zdroje krytia majetku 1. Fondy účtovnej jednotky a osobitné fondy účtovnej jednotky - Majetkové fondy - Finančné a peňažné fondy 2. Výsledok hospodárenia (VH) - bežného účtovného obdobia, v schvaľovaní a VH z minulých rokov - Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov - Saldo výdavkov a nákladov rozpočtového hospodárenia - Saldo príjmov a výnosov rozpočtového hospodárenia 3. Zdroje krytia prostriedkov rozpočtového hospodárenia B. Záväzky 1. Rezervy 2. Dlhodobé záväzky 3. Krátkodobé záväzky 4. Bankové úvery a ostatné prijaté výpomoci 5. Prechodné účty pasívne 6. Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice
MAJETOK SPOLU	VLASTNÉ ZDROJE KRYTIA MAJETKU A ZÁVÄZKY SPOLU

Zdroj: vlastné spracovanie na základe vzoru súvahy predpísaného opatrením o účtovnej závierke platného do 31.12.2007

Tabuľka č. 12: Vertikálna štruktúra súvahy v SR od 1.1.2008

Strana aktív	Strana pasív
A. Neobežný majetok 1. Dlhodobý nehmotný majetok 2. Dlhodobý hmotný majetok 3. Dlhodobý finančný majetok B. Obežný majetok 1. Zásoby 2. Zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy 3. Dlhodobé pohľadávky 4. Krátkodobé pohľadávky 5. Finančné účty 6. Poskytnuté návratné finančné výpomoci dlhodobé 7. Poskytnuté návratné finančné výpomoci krátkodobé C. Časové rozlíšenie D. Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice	A. Vlastné imanie 1. Oceňovacie rozdiely 2. Fondy - Zákonný rezervný fond - Ostatné fondy 3. Výsledok hospodárenia - minulých rokov - bežného účtovného obdobia B. Záväzky 1. Rezervy 2. Zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy 3. Dlhodobé záväzky 4. Krátkodobé záväzky 5. Bankové úvery a výpomoci C. Časové rozlíšenie D. Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice
MAJETOK SPOLU	VLASTNÉ IMANIE A ZÁVÄZKY SPOLU

Zdroj: vlastné spracovanie na základe vzoru súvahy predpísaného opatrením o účtovnej závierke platného od 1.1.2008

Špecifickou súvahovou položkou na strane aktív boli **do 31.12.2007 prostriedky rozpočtového hospodárenia**, ktoré boli zaúčtované na účtoch 212 – Poskytnutie prostriedkov na výdavky rozpočtovej organizácie, 213 – Transfery a účtoch účtovej triedy 4 - Náklady

rozpočtových organizácií. Tieto prostriedky sa vykazovali v súvahe zostavovanej len v priebehu účtovného obdobia. Pri účtovnej uzávierke sa konečné stavy týchto účtov účtovali na uzávierkový účet 964 – Saldo výdavkov a nákladov rozpočtového hospodárenia. Špecifickou súvahovou položkou medzi finančným majetkom bol účet 235-Príjmový rozpočtový účet, ktorého konečný stav sa účtoval v rámci uzávierkových operácií na uzávierkový účet 965 – Saldo príjmov a výnosov rozpočtového hospodárenia.

Špecifickými súvahovými položkami na strane pasív, ktoré sa vykazovali **do 31.12.2007** vo vlastných zdrojoch krytia majetku, boli **zdroje krytia prostriedkov rozpočtového hospodárenia**. Podobne ako pri položkách aktív, aj pri položkách pasív sa vykazovali konečné stavy niektorých účtov pasív v súvahe zostavovanej len v priebehu účtovného obdobia. V rámci uzávierkových operácií sa konečné stavy účtov 211 - Financovanie výdavkov rozpočtových organizácií a 234 - Výdavkový rozpočtový účet preúčtovali na uzávierkový účet 964 – Saldo výdavkov a nákladov rozpočtového hospodárenia a konečné stavy účtov 214 - Zúčtovanie daňových príjmov obcí a vyšších územných celkov, 215 - Zúčtovanie nedaňových príjmov a na uzávierkový účet 965 – Saldo príjmov a výnosov rozpočtového hospodárenia. Súčasne sa konečné stavy účtov 217 - Zúčtovanie príjmov obcí a vyšších územných celkov a 218- Zúčtovanie výdavkov obcí a vyšších územných celkov účtovali na konci roka na uzávierkový účet 933 – Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov z minulých rokov.

S účinnosťou **od 1.1.2008** sa uvádzané špecifické súvahové položky vypustili zo súvahy.

A₂) Súvaha v ČR

Obce ČR zostavujú výkaz označovaný ako **Súvaha**. (je prílohou č. 2 dizertačnej práce) V ňom sú usporiadané položky majetku a iných aktív, záväzkov a iných pasív v peňažných jednotkách českej meny v tisícoch Kč s presnosťou na dve desatinné miesta [[Vyhláška č. 505/2002 Sb., 2009, §4](#)], a to v členení na stav k 1.1. a stav k súvahovému dňu. Vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR nepredpisuje vzor súvahy, len jej usporiadanie a označenie súvahových položiek.

Z horizontálnej štruktúry súvahy vyplýva, že v *prvom stĺpci* pri jednotlivých súvahových položkách aktív a pasív sa uvádzajú informácie o ich stave k 1.1., s výnimkou niektorých položiek aktív a pasív, ktoré nemôžu vykazovať zostatok k 1.1. (napríklad účet 235 – Príjmový účet, účty 212 až 214 – Poskytnuté dotácie a príspevky rôznym subjektom, účet 221 – Limity výdavkov, účet 218 – Zúčtovanie výdavkov územných samosprávnych celkov a ďal.). V

druhom stĺpci pri jednotlivých súvahových položkách aktív a pasív sa uvádzajú informácie o ich finančnom stave k súvahovému dňu.

Tabuľka č. 13: Vertikálna štruktúra Súvahy v ČR

Strana aktív	Strana pasív
A. Stále aktíva 1. Dlhodobý nehmotný majetok 2. Oprávky k dlhodobému nehmotnému majetku 3. Dlhodobý hmotný majetok 4. Oprávky k dlhodobému hmotnému majetku 5. Dlhodobý finančný majetok 6. Majetok prevzatý na privatizáciu B. Obežné aktíva 1. Zásoby 2. Pohľadávky 3. Finančný majetok 4. Účty rozpočtového hospodárenia a ďalšie účty majúce vzťah k rozpočtovému hospodáreniu a účty mimorozpočtových prostriedkov 5. Prechodné účty aktívne	C. Vlastné zdroje krytia stálych a obežných aktív 1. Majetkové fondy a zvláštne fondy 2. Finančné a peňažné fondy 3. Zvláštne fondy organizačných zložiek štátu 4. Zdroje krytia prostriedkov rozpočtového hospodárenia 5. Výsledok hospodárenia a) z hosp. činnosti územných samospr. celkov b) Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov z minulých rokov c) Saldo výdavkov a nákladov d) Saldo príjmov a výnosov D. Cudzie zdroje 1. Rezervy 2. Dlhodobé záväzky 3. Krátkodobé záväzky 4. Bankové úvery a pôžičky 5. Prechodné účty pasívne
AKTÍVA CELKOM	PASÍVA CELKOM

Zdroj: vlastné spracovanie na základe ustanovenia vyhlášky na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR

Vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR využíva pojmy stále aktíva a obežné aktíva, v porovnaní s legislatívou SR ide o neobežný a obežný majetok. Ďalšou odlišnosťou v ustanoveniach ČR oproti ustanoveniam SR je vo vykazovaní konečných zostatkov účtov oprávok k dlhodobému nehmotnému a hmotnému majetku a opravných položiek k majetku na strane aktív súvahy. V ČR sa konečné zostatky účtov oprávok k dlhodobému nehmotnému a hmotnému majetku vykazujú v osobitných riadkoch a konečný zostatok opravnej položky je tiež vykazovaný v osobitnom riadku, ale len pri pohľadávkach, nakoľko právne predpisy ČR zatiaľ neumožňujú tvoriť opravné položky k ostatnému druhu majetku. V SR sa v súvahe vykazujú konečné zostatky účtov oprávok a opravných položiek v osobitnom stĺpci.

V sledovanom období obec ČR vykazuje v súvahe špecifické položky, ktorými sú **prostriedky rozpočtového hospodárenia** (rovnako ako boli vymedzené v SR do 31.12.2007). Ide o konečné stavy účtov účtovej skupiny 21 – Vzťahy k ŠR a k rozpočtu územných samosprávnych celkov, účtovej skupiny 23 – Bankové účty organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov a účtov účtovej triedy 4 – Náklady organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov, ktoré sa v rámci uzávierkových prác preúčtujú na

konci roka na uzávierkové účty 964 – Saldo výdavkov a nákladov, 965 – Saldo príjmov a výnosov, resp. účet 933 – Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov z minulých rokov. Podobne aj v pasívach sú špecifickou položkou **zdroje krytia prostriedkov rozpočtového hospodárenia**. Ide o konečné stavy účtov 211 - Financovanie výdavkov územných samosprávnych celkov, 215 – Vyúčtovanie rozpočtových príjmov z bežnej činnosti územných samosprávnych celkov, 216 - Vyúčtovanie rozpočtových príjmov z finančného majetku územných samosprávnych celkov a 217 - Zúčtovanie príjmov územných samosprávnych celkov ktoré sa v rámci uzávierkových prác preúčtujú na konci roka na uzávierkové účty 964 – Saldo výdavkov a nákladov, 965 – Saldo príjmov a výnosov, resp. účet 933 – Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov z minulých rokov.

A₃) Súvaha v MR

Súčasťou účtovnej závierky MR je výkaz **Súvaha**, (je prílohou č. 3 dizertačnej práce) v ktorej sú jednotlivé položky majetku a zdrojov krytia majetku vykazované za predchádzajúce účtovné obdobie a za bežné účtovné obdobie, a to v tis. HUF. Obsah súvahy vymedzuje príloha č. 1 nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke.

Tabuľka č. 14: Vertikálna štruktúra Súvahy v MR

Aktíva	Pasíva
A. INVESTIČNÝ MAJETOK (BEFEKTETETT ESZKÖZÖK) I. Nehmotné aktíva (Immateriális javak) II. Hmotný majetok (Tárgyi eszközök) III. Investičný finančný majetok (Befektetett pénzügyi eszközök) IV. Majetok odovzdaný do používania tretím osobám, resp. majetok prijatý do správy (Üzemeltetésre, kezelésre átadott, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott, illetve vagyonkezelésbe vett eszközök)	D. VLASTNÝ KAPITÁL (SAJÁT TŐKE) 1. Základný kapitál (Induló tőke) 2. Zmena kapitálu (Tőke változások) 3. Oceňovacia rezerva (Értékelési tartalék) E. REZERVNÉ FONDY (TARTALÉKOK) I. Rozpočtové rezervné fondy (Költségvetési tartalékok) II. Podnikateľské rezervné fondy (Vállalkozási tartalékok)
B. OBEŽNÝ MAJETOK (FORGÓESZKÖZÖK) I. Zásoby (Készletek) II. Pohľadávky (Követelések) III. Cenné papiere (Értékpapírok) IV. Peňažné prostriedky (Pénzeszközök) V. Iné aktívne finančné zúčtovania (Egyéb aktív pénzügyi elszámolások)	F. ZÁVÄZKY (KÖTELEZETTSÉGEK) I. Dlhodobé záväzky (Hosszú lejáratú kötelezettségek) II. Krátkodobé záväzky (Rövid lejáratú kötelezettségek) III. Iné pasívne finančné zúčtovania (Egyéb passzív pénzügyi elszámolások)

Zdroj: vlastné spracovanie na základe ustanovenia nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke

Nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke v MR používa pojmy investičný majetok a obežný majetok, v porovnaní s legislatívou SR ide o neobežný a obežný majetok. Doslovný preklad pojmu „Értékelési tartalék“ je oceňovacia rezerva, v porovnaní s legislatívou SR ide o oceňovací rozdiel. Špecifickou súčasťou vlastných zdrojov krytia majetku sú

„Költségvetési és vállalkozási tartalékok“, ktoré boli v dizertačnej práci preložené ako „Rozpočtové a podnikateľské rezervné fondy“. Nariadenie vlády nepredpisuje presný vzor súvahy, len usporiadanie a označenie súvahových položiek, podobne ako v ČR. Ďalšia odlišnosť ustanovení v MR oproti ustanoveniam v SR aj ČR je vo vykazovaní oprávok a opravných položiek k dlhodobému majetku. V MR sa v súvahe uvádzajú len netto hodnoty majetku, a to za predchádzajúce aj za bežné účtovné obdobie.

A4) Súvaha podľa IPSAS

Štandard IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky stanovuje ako súčasť účtovnej závierky **Výkaz o finančnej situácii**, označovaný anglickým výrazom **Statement of Financial Position**.²³ (je prílohou č. 4 dizertačnej práce) IPSAS 1 nepredpisuje vzor, ale minimálne členenie položiek výkazu.

Tabuľka č. 15: Minimálne členenie položiek Výkazu o finančnej situácii podľa IPSAS

a)	Property, plant and equipment	Nehnutelnosti, stroje a zariadenia
b)	Investment property	Investície do nehnuteľností
c)	Intangible assets	Nehmotné aktíva
d)	Financial assets [excluding amounts shown under e), g), h) and i)]	Finančné aktíva s výnimkou bodov e), g) a i)
e)	Investments accounted for using the equity method	Investície účtované metódou vlastného imania
f)	Inventories	Zásoby
g)	Recoverables from non-exchange transactions, including taxes and transfers	Pohľadávky z nevýmenných transakcií, vrátane daní a transferov
h)	Receivables from exchange transactions	Pohľadávky z výmenných transakcií
i)	Cash and cash equivalents	Peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty
j)	Taxes and transfers payable	Závazky z daní a transferov
k)	Payables under exchange transactions	Závazky z výmenných transakcií
l)	Provisions	Rezervy
m)	Financial liabilities [excluding amounts shown under j), k) and l)]	Finančné záväzky (s výnimkou čiastok uvedených pod písmenami j), k) a l))
n)	Minority interest, presented within net assets/equity	Podiely minoritných spoločníkov vykázané v čistých aktívach/ vlastnom imaní
o)	Net assets/equity attributable to net assets/equity holders of the controlling entity	Čisté aktíva/ vlastné imanie priraditeľné vlastníkovi účtovnej jednotky

Zdroj: vlastné spracovanie vychádzajúce z Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2009 a z Príručky mezinárodných účtovných standardů pro veřejný sektor, 2008.

Porovnanie a vyhodnotenie

Prvým účtovným výkazom, ktorý je súčasťou účtovnej závierky vo všetkých skúmaných krajinách, ako aj podľa IPSAS, je **Súvaha / Statement of Financial Position**. Vykazujú sa v nej

²³ Medzi jurisdikciami existujú rozdiely v označení anglického výrazu „Statement of Financial Position“ Okrem označenia „Výkaz o finančnej situácii“ môže byť označovaný ako „Súvaha“.

informácie o majetku a zdrojoch krytia majetku za dve po sebe idúce účtovné obdobia. Horizontálne a vertikálne členenie účtovného výkazu sa líši medzi skúmanými krajinami, ako aj v zmysle IPSAS. Každá skúmaná krajina má špecifické súvahové položky.

Základné členenie súvahových položiek majetku z hľadiska spôsobu pôsobenia majetku v účtovnej jednotke a zdrojov krytia majetku z pohľadu účtovnej jednotky je vo vybraných krajinách podobné. Rôznorodosť je viditeľná pri podrobnejšom členení majetku a zdrojov jeho krytia v horizontálnej ako aj vertikálnej štruktúre výkazov. Majetok sa v sledovaných krajinách člení v podstate na neobežný a obežný majetok. Zdroje krytia majetku sa členia na vlastné a cudzie zdroje. V súvislosti so zdrojmi majetku sa používa aj pojem kapitál (uplatňovaný v predpisoch MR).

V SR sa súvahové položky majetku horizontálne vykazujú v členení na brutto ocenenie majetku bežného účtovného obdobia (v obstarávacej cene, vlastných nákladoch, reprodukčnej obstarávacej cene, menovitej hodnote, resp. reálnej hodnote), na korekciu brutto ocenenia majetku o oprávky a opravné položky a na netto ocenenie majetku bežného účtovného obdobia, ktorý znamená zostatkovú hodnotu dlhodobého majetku upravenú o opravné položky, stav zásob upravený tiež o prípadné opravné položky, stav nevyinkasovaných pohľadávok k súvahovému dňu tiež upravený o prípadné opravné položky, ako aj stav ostatných druhov majetku. K zdrojom majetku sa oprávky ani opravné položky netvorí, preto sú v súvahe uvádzané v ich účtovnej hodnote. Súvahové položky majetku sa vykazujú aj za predchádzajúce účtovné obdobia, a to len v netto ocenení majetku. Od 1.1.2008 legislatíva SR v oblasti účtovníctva upravila pojem vlastné zdroje krytia majetku na pojem vlastné imanie, ktorý predstavuje oceňovacie rozdiely, fondy tvorené z kladného výsledku hospodárenia a prevedené výsledky hospodárenia a výsledok hospodárenia (kladný alebo záporný výsledok hospodárenia). Novou metodikou účtovania sa pridali na strane aktív aj pasív súvahové položky, ktoré predstavujú špecifické vzťahy medzi subjektami verejnej správy alebo mimo nej, ktoré poskytujú údaje o prijatých a poskytnutých bežných a kapitálových transferoch. V ČR sa súvahové položky majetku a jeho zdrojov horizontálne vykazujú v členení na stav k 1.1. bežného účtovného obdobia a k súvahovému dňu. Pre vykazovanie oprávok a opravných položiek sú vytvorené súvahové riadky. Vzhľadom na to, že obce ČR vyčíslujú účtovné odpisy k dlhodobému majetku len v rámci podnikateľskej činnosti a opravné položky v sledovanom období tvoria len k pohľadávkam, pre tieto súvahové položky často nie je obsahová náplň. Špecifickými súvahovými položkami majetku sú prostriedky rozpočtového hospodárenia a v oblasti vlastných zdrojov majetku zdroje krytia rozpočtového hospodárenia.

Medzi vlastné zdroje krytia majetku v ČR patria aj majetkové, finančné a peňažné fondy obce. V MR sa v súvahe uvádzajú len netto hodnoty majetku za predchádzajúce a bežné účtovné obdobia. Okrem toho sa v MR osobitne sleduje a vykazuje majetok odovzdaný do používania iným subjektom, resp. majetok prijatý do správy. V oblasti vlastných zdrojov krytia majetku sa fondy členia v závislosti od ich tvorby a použitia v hlavnej, resp. podnikateľskej činnosti. Osobitným druhom vlastného kapitálu je zmena kapitálu, ktorého špecifickosť je uvedená v časti o vymedzení jednotlivých súvahových položiek. Majetok vykazovaný v súvahe zostavenej podľa IPSAS sa tiež člení z hľadiska spôsobu pôsobenia majetku v účtovnej jednotke na obežný a neobežný majetok, ale umožňujú aj členenie majetku podľa likvidity, alebo aj zmiešané členenie. Osobitný dôraz kladú IPSAS na investície v nehnuteľnostiach a členenie pohľadávok a záväzkov z výmenných a nevýmenných transakcií.

Vzor súvahy je stanovený predpisom v SR a MR. V ČR je stanovené len jej usporiadanie a označenie súvahových položiek a IPSAS vymedzujú jej minimálne členenie. Vzhľadom na to, že obce SR odovzdávajú prostredníctvom DataCentra na Ministerstvo financií SR informácie z individuálnej účtovnej závierky v presne stanovenej štruktúre, ktoré sa na úrovni štátu spracúvajú, je potrebné mať presne definovanú štruktúru súvahy.

4.2.2.2 Výkaz ziskov a strát / Výkaz o výsledku hospodárenia / Statement of Financial Performance

B₁) Výkaz ziskov a strát v SR

Ďalším účtovným výkazom, ktorý zostavujú obce, je označovaný ako **Výkaz ziskov a strát Úč ROPO SFOV 2 – 01.** (je prílohou č.5 dizertačnej práce) Vykazujú sa v ňom náklady, výnosy a výsledok hospodárenia za účtovné obdobie a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, a to v celých eurách. Vzhľadom na to, že s účinnosťou od 1.1.2008 nastala významná zmena v štruktúre výkazu, v dizertačnej práci je uvedená aj štruktúra platná do 31.12.2007.

Do 31.12.2007 sa Výkaz ziskov a strát skladal z troch častí:

časť A - Vyplňovali obce v prípade, že vykonávali podnikateľskú činnosť.

Horizontálna štruktúra výkazu pozostávala z nasledovných stĺpcov:

- stĺpec 1 (za hlavnú činnosť v bežnom účtovnom období) obce nevyplňovali, nakoľko vo svojej hlavnej činnosti používali účty účtovej triedy 4 - *Náklady rozpočtových organizácií* a nie účty z účtovej triedy 5 – *Náklady rozpočtových organizácií vynaložené na podnikateľskú činnosť a náklady príspevkových organizácií,*

- v stĺpci 2 (za podnikateľskú činnosť v bežnom účtovnom období) vykazovali obce konečné stavy účtov nákladov z účtovej triedy 5 – *Náklady rozpočtových organizácií vynaložené na podnikateľskú činnosť a náklady príspevkových organizácií* a výnosov z účtovej triedy 6 – *Výnosy z podnikateľskej činnosti rozpočtových organizácií a z činnosti príspevkových organizácií* bežného účtovného obdobia za podnikateľskú činnosť,
- stĺpec 3 (spolu v bežnom účtovnom období) bol súčtovým stĺpcom stĺpcov 1 a 2,
- stĺpec 4 (bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie) v sebe zahŕňal údaje z účtov účtovných tried 5 a 6 za podnikateľskú činnosť obcí v predchádzajúcom účtovnom období.

Vertikálna štruktúra výkazu mala účtovnú formu, t.j. najprv boli vykázané konečné stavy účtov nákladov (účtovných skupín 50 až 55), potom konečné stavy účtov výnosov (účtovných skupín 60 až 69) a následne sa vyčíslil výsledok hospodárenia pred zdanením ako rozdiel výnosov a zodpovedajúcich nákladov. Ten sa upravil o daň z príjmov a následne sa vyčíslil výsledok hospodárenia po zdanení.

časť B - vyplňali obce za hlavnú činnosť, a to za bežné účtovné obdobie za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Obsahovala konečné stavy účtov nákladov z účtovej triedy 4 – *Náklady rozpočtových organizácií*.

časť C* - **Tržby a výrobné náklady príspevkových organizácií** – ako z názvu vyplýva, vyplňali len príspevkové organizácie.

Od 1.1.2008 sa Výkaz ziskov a strát skladá z jednej časti. Má účtovnú formu. Jeho obsahové vymedzenie možno prirovnať časti A výkazu ziskov a strát platného do 31.12.2007. Dôvodom je skutočnosť, že obce používajú aj v rámci hlavnej činnosti účty nákladov z účtovej triedy 5 a prechodom na novú metodiku účtovania začali používať aj v rámci hlavnej činnosti účty výnosov z účtovej triedy 6. Horizontálna a vertikálna štruktúra sa v prevažnej miere zachovala. Od 1.1.2008 boli stanovené nové výsledkové účty, ktoré sú špecifické pre obce, napríklad náklady na transfery a výnosy z transferov, ako aj daňové výnosy a výnosy z poplatkov.

B₂) Výkaz ziskov a strát v ČR

Druhým účtovným výkazom je **Výkaz ziskov a strát** (je prílohou č. 6 dizertačnej práce), ktorý zostavujú obce za podnikateľskú činnosť. Vykazujú sa v ňom konečné stavy účtov nákladov (z účtovej triedy 5), výnosov (z účtovej triedy 6) a ich rozdielom sa zistí výsledok hospodárenia pred a po zdanení k súvahovému dňu v tisícoch Kč s presnosťou na dve desatinné

miesta [Vyhláška č.505/2002 Sb., 2009, §4]. Vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR nepredpisuje vzor výkazu, ale jej usporiadanie, označenie a obsah položiek.

Vertikálna štruktúra Výkazu ziskov a strát v ČR sa podobá výkazu ziskov a strát - časti A, ktorá platila v SR do 31.12.2007. Je uplatnená účtovná forma výkazu.

Obce za podnikateľskú činnosť zisťujú výsledok hospodárenia ako rozdiel výnosov a nákladov, z ktorého sa vyčíslí daň z príjmov a zistí výsledok hospodárenia po zdanení. Z ustanovení vyhlášky na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR vyplýva, že obce za hlavnú činnosť Výkaz ziskov a strát nezostavujú²⁴.

B₃) Výkaz o výsledku hospodárenia v MR

Obce MR, ktoré vykonávajú podnikateľskú činnosť, zostavujú výkaz označovaný ako Výkaz o výsledku hospodárenia. Údaje sa uvádzajú v tis. HUF za predchádzajúce účtovné obdobie a za bežné obdobie. Zostavuje sa v štruktúre uvedenej v prílohe č. 4 nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke. Konkretizuje tvorbu tzv. nerozdeleného výsledku hospodárenia. Pojem nerozdelený výsledok hospodárenia je voľným prekladom pojmu „Tartalékba helyezhető eredmény“ a znamená výsledok hospodárenia, ktorý bude použitý v budúcich obdobiach. Je súčasťou vlastného kapitálu.

Vzhľadom na to, že obce MR neúčtujú o nákladoch a výnosoch, výsledok hospodárenia sa zistí rozdielom príjmov a výdavkov podnikateľskej činnosti. Ako príjem z podnikateľskej činnosti sa vykazuje príjem z realizácie výrobkov, tovarov a služieb. Za výdavky z podnikateľskej činnosti sa považujú peňažné prostriedky vynaložené na prevádzkové a investičné výdavky.

Rozdiel medzi príjmami a výdavkami sa upravuje o daňovú povinnosť, o pripočítateľné položky (nárok na dividendy, podiely na zisku a nárok na úroky z úročených cenných papierov) a odpočítateľné položky (schválené výplaty dividend, podielov na zisku a platené úroky z úročených cenných papierov).

²⁴ Náklady obce ČR účtované v rámci hlavnej činnosti na účtoch účtovej triedy 4 sú vykazované len v súvahe v aktívach v časti prostriedkov rozpočtového hospodárenia, a to v členení podľa jednotlivých druhov nákladov.

Tabuľka č. 16: Vertikálna štruktúra Výkazu o výsledku hospodárenia v MR

Č. riadku	TEXT
1.	Rozpočet/plán príjmov podnikateľskej činnosti (Vállalkozási tevékenység bevételei előirányzata)
2.	Príjmy podnikateľskej činnosti: (Vállalkozási tevékenység szakfeladaton elszámolt): - bežné príjmy (folyó bevételei)
3.	- príjmy z úrokov (kamat bevétele)
4.	- investičné príjmy (felhalmozási és tőkejellegű bevételei)
5.	- príjmy z dividend a podielov (osztalék és hozambevétele)
6.	- tzv. príjmy bez peňažného pohybu (pénzforgalom nélküli bevétele)
7.	- príjmy z investičných a bežných dotácií (felhalmozási és folyó támogatásai, visszatérülései)
8.	- príjmy zo splátok poskytnutých úverov a krátkodobých cenných papierov (hiteleinek, rövid lejáratú értékpapírjainak bevételei)
9.	- príjmy spolu (r. 2 až 8) (bevételek összesen)
10.	Rozpočet/plán výdavkov podnikateľskej činnosti (Vállalkozási tevékenység kiadási előirányzata)
11.	Výdavky podnikateľskej činnosti: - bežné výdavky a výdavky bez peňažného pohybu (folyó és pénzforgalom nélküli kiadásai)
12.	- investičné výdavky (felhalmozási és tőkekiadásai)
13.	- odovzdanie peňažných prostriedkov, ostatné prevody (pénzeszközátadásai, elvonásai, egyéb átutalásai)
14.	- splátky úverov, výdavky u krátkodobých cenných papierov (hiteleinek, rövid lejáratú értékpapírjainak kiadásai)
15.	- výdavky spolu (r. 11 až 14) (kiadásai összesen)
16.	Výsledok peňažného hospodárenia podnikateľskej činnosti (r. 9 – r. 15) (Vállalkozási tevékenység pénzforgalmi eredménye)
17.	Odpisy pripadajúce na podnikateľskú činnosť (-) (Vállalkozási tevékenységet terhelő értékcsökkenési leírás)
18.	Výsledok hospodárenia bežného obdobia použitý na hlavnú činnosť (-) (Alaptevékenység ellátására felhasznált tárgyévi eredmény)
19.	Výsledok hospodárenia minulých období použitý na hlavnú činnosť (-) (Alaptevékenység ellátására felhasznált előző évek eredménye)
20.	Výsledok hospodárenia plánovane použitý na hlavnú činnosť v budúcom roku (-) (A tárgyévét követő éven alaptevékenység ellátására felhasználni tervezett eredmény)
21.	Korekcia (v účt. skupine 42 definované zvyšujúce, znižujúce položky) podľa osobitného predpisu (+/-) (Pénzforgalmi eredményt külön jogszabály alapján módosító tétel)
22.	Výsledok hospodárenia po korekcii (r.16 – 17 – 18 – 19 – 20 ± 21) (Vállalkozási tevékenység módosított pénzforgalmi eredménye)
23.	Strata prevedená z bežného roka (Tárgyévről átvitt veszteség)
24.	Neuhradená strata minulých rokov zúčtovaná v bežnom roku (-) (Megelőző évek el nem számolt veszteségének tárgyévre eső része)
25.	Spresnený výsledok hospodárenia (r.16 - 24) (Vállalkozási tevékenység helyesbített eredménye)
26.	Výdavky zaťažujúce podnikateľskú činnosť (-) (Vállalkozási tevékenységet terhelő befizetés)
27.	Nerozdelený výsledok hospodárenia (r. 16 – 18 – 19 - 26) (Tartalékba helyezhető eredmény)

Zdroj: vlastné spracovanie na základe prílohy č. 4 nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke

B₄) Výkaz ziskov a strát podľa IPSAS

Podľa IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky je súčasťou účtovnej závierky **Výkaz o finančnej výnosnosti**, označovaný anglickým výrazom „*Statement of Financial*

Performance“.²⁵ Štandard upravuje požiadavky na vykazovanie kladného alebo záporného výsledku hospodárenia (*surpluse or deficit*) za obdobie, pričom nepožaduje osobitné vykazovanie z hlavnej činnosti, z bežnej činnosti a mimoriadne položky. Dôraz sa kladie na rozlíšenie výsledku hospodárenia pripadajúceho vlastníkom ovládajúcej účtovnej jednotky a pripadajúci menšinovým vlastníkom. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 30]

Náklady je možné uvádzať podľa nákladových druhov (je prílohou č. 7 dizertačnej práce) alebo podľa funkcií nákladov (je prílohou č. 8 dizertačnej práce). Ak sa účtovná jednotka rozhodne pre uvádzanie podľa funkcií, musí v účtovnej závierke uviesť aj analýzu podľa nákladových druhov.

Tabuľka č. 17: Minimálne členenie výkazu ziskov a strát podľa IPSAS 1

a)	Revenue	Výnosy
b)	Finance costs	Finančné náklady
c)	Share of net the surpluses or deficits of associates and joint ventures accounted for using the equity method	Podiel na čistom kladnom alebo zápornom výsledku hospodárenia pridružených a spoločných podnikov vykázaný metódou vlastného imania
d)	Surplus or deficit	Kladný alebo záporný výsledok hospodárenia
d1)	Surplus or deficit attributable to minority interest	Kladný alebo záporný výsledok hospodárenia priraditeľný menšinovým podielom
d2)	Surplus or deficit attributable to net assets/equity holders of the controlling entity	Kladný alebo záporný výsledok hospodárenia pripadajúci kontrolujúcej jednotke

Zdroj: vlastné spracovanie vychádzajúc z Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2009 a z Příručky SR mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008.

Porovnanie a vyhodnotenie

Tabuľka č. 18: Porovnanie výkazu ziskov a strát v skúmaných krajinách

Výkaz ziskov a strát		SR		ČR	MR	IPSAS
		Do 31.12.2007	Od 1.1.2008			
Pre druh činnosti		HČ, VHČ odlíšené časťami výkazu	HČ, VHČ odlíšené horizont. členením výkazu	VHČ (náklady HČ v Súvahe)	VHČ (HČ v Správe o peň. obehu)	HČ, VHČ neodlíšené
Výsledkové položky	HC	Účty nákladov z ÚT 4	Účty nákladov a výnosov z ÚT 5, 6	-	-	Účty nákladov a výnosov
	VHČ	Účty nákladov a výnosov z ÚT 5, 6	Účty nákladov a výnosov z ÚT 5, 6	Účty nákladov a výnosov z ÚT 5, 6	Účty príjmov a výdavkov z ÚT 5, 6, 9	Účty nákladov a výnosov
Členenie nákladov		Podľa druhu	Podľa druhu	Podľa druhu	-	Podľa druhu alebo funkcií s doplnením analýzy podľa druhov
Stanovený vzor		ÁNO	ÁNO	NIE	ÁNO	NIE

²⁵ Medzi jurisdikciami existujú rozdiely v označení anglického výrazu „Statement of Financial Performance“ Okrem označenia „Výkaz o finančnej výnosnosti“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 250] môže byť označovaný ako „Výkaz o finančnej výkonnosti“ [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 37] alebo „Výkaz ziskov a strát“ (podľa národných predpisov SR a ČR)

4.2.2.3 Doplnujúca časť účtovných výkazov

C₁) Poznámky v SR

V súčasnosti sú neoddeliteľnou súčasťou účtovnej závierky **poznámky**. Obsahová náplň je upravená zákonom o účtovníctve a súčasne bližšie špecifikovaná v opatrení o účtovnej závierke. Zákon o účtovníctve všeobecne charakterizuje, ktoré informácie musia byť v poznámkach obsiahnuté. Ide o „informácie, ktoré vysvetľujú a dopĺňajú údaje v súvahe a výkaze ziskov a strát, prípadne ďalšie výkazy a údaje, ktoré ich vysvetľujú a dopĺňajú. V poznámkach sa uvádzajú aj informácie, ktoré sa týkajú použitia účtovných zásad a účtovných metód, a ďalšie informácie podľa požiadaviek ustanovených týmto zákonom. V poznámkach uvedie účtovná jednotka tiež informácie o skutočnostiach, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, nevykazuje v ostatných súčastiach účtovnej závierky, ale ich dôsledky menia významným spôsobom pohľad na finančnú situáciu účtovnej jednotky. V poznámkach sa uvedie aj vymedzenie a suma vzniknutých nákladov voči audítorovi alebo audítorskej spoločnosti za účtovné obdobie v členení na náklady za:

- a) overenie účtovnej závierky,
- b) uisťovacie audítorské služby s výnimkou overenia účtovnej závierky,
- c) súvisiace audítorské služby,
- d) daňové poradenstvo,
- e) ostatné neaudítorské služby.“ [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §18]

Do 31.12.2007 sa Poznámky skladali z 3 článkov, od 1.1.2008 sa ich obsah vymedzený opatrením o účtovnej závierke rozšíril o ďalšie povinné informácie. Údaje sa uvádzajú za bežné účtovné obdobie a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie a členia sa do jednotlivých článkov v závislosti od druhu informácie:

Čl. I - Všeobecné údaje - uvádzajú sa identifikačné údaje obce (názov a sídlo, jeho identifikačné číslo), dátum a spôsob založenia, zriadenia, dôvod zostavenia účtovnej závierky (riadna alebo mimoriadna), opis činnosti účtovnej jednotky, informácie o vedúcich predstaviteľoch a organizačnej štruktúre účtovnej jednotky, informácie o organizáciách v zriaďovateľskej pôsobnosti účtovnej jednotky (počet rozpočtových a príspevkových organizácií, ich názov a sídlo, zmeny),

Čl. II - Informácie o účtovných zásadách a účtovných metódach – uvádza sa informácia o nepretržitosti pokračovania vo svojej činnosti, spôsob ocenenia jednotlivých druhov majetku a zdrojov jeho krytia, prípadné zmeny v účtovných metódach a zásadách, spôsob zostavenia odpisového plánu pre dlhodobý majetok, doba odpisovania, sadzby odpisov a

odpisové metódy pri stanovení účtovných odpisov, zásady pre zohľadnenie zníženia hodnoty majetku, zásady pre vykazovanie transferov, informácia o zmene meny a o prepočte údajov, opis a suma významných nákladov v súvislosti so zavedením meny euro, spôsob prepočtu údajov v cudzích menách na menu euro.

Čl. III - Informácie o údajoch na strane aktív súvahy – uvádza sa prehľad o pohybe dlhodobého majetku, o jeho oprávkach a opravných položkách, o stave zostatkovej ceny dlhodobého majetku, údaje o obežnom majetku (v prílohe opatrenia sú navrhnuté tabuľky na vyplňovanie horeuvedených údajov),

Čl. IV - Informácie o údajoch na strane pasív súvahy – uvádza sa stav a pohyb vlastného imania, záväzkov podľa doby splatnosti, rezerv, informácie o bankových úveroch a výpomociach, popis významných položiek časového rozlíšenia,

Čl. V - Informácie o výnosoch a nákladoch – uvádza sa popis a výška významných položiek nákladov a výnosov, pričom špecifickými informáciami obce sú výnosy a náklady na transfery a náklady z odvodu príjmov, výnosy a náklady podľa rozpočtových programov,

Čl. VI - Informácie o transferoch a vzťahoch so subjektami verejnej správy – špecifická časť pre subjekty verejnej správy, kde sa uvádzajú údaje o:

- (1) zúčtovaní odvodov príjmov rozpočtových organizácií do rozpočtu zriaďovateľa v členení na stav k 31.12. bezprostredne predchádzajúceho a bežného účtovného obdobia a zmeny v bežnom účtovnom období,
- (2) zúčtovaní prijatých transferov v členení podľa jednotlivých položiek súvahy v členení na stav k 31.12. bezprostredne predchádzajúceho a bežného účtovného obdobia a zmeny v bežnom účtovnom období,
- (3) zúčtovaní poskytnutých transferov v členení podľa jednotlivých položiek súvahy v členení na stav k 31.12. bezprostredne predchádzajúceho a bežného účtovného obdobia a zmeny v bežnom účtovnom období.

Čl. VII - Informácie o údajoch na podsúvahových účtoch – uvádzajú sa informácie o významných derivátoch, prípadne majetku a záväzkoch zabezpečených derivátmi a o významných položkách prenajatého majetku, majetku prijatého do úschovy, o odpísaných pohľadávkach, o pohľadávkach a záväzkoch z lízingu.

Čl. VIII - Informácie o iných aktívach a iných pasívach – uvádza sa opis a hodnota iných aktív a pasív. V prípade iných aktív ide o možný majetok, ktorý vznikol v dôsledku minulých udalostí a ktorého existencia alebo vlastníctvo závisí od toho, či nastane alebo nenastane jedna alebo viac neistých udalostí v budúcnosti, napríklad práva zo servisných,

poistných, koncesionárskych, resp. licenčných zmlúv. V prípade iných pasív ide o možnú povinnosť, ktorá vznikla ako dôsledok minulej udalosti a ktorej existencia závisí od toho, či nastane alebo nenastane jedna alebo viac neistých udalostí v budúcnosti, napríklad zo súdnych rozhodnutí, z poskytnutých záruk, zo všeobecne záväzných právnych predpisov, z ručenia podľa jednotlivých druhov ručenia. Okrem horeuvedených skutočností sa tu uvádza aj zoznam nehnuteľných kultúrnych pamiatok spravovaných obcou a iné finančné povinnosti, ktoré sa nevykazujú v účtovníctve a neuvádzajú sa v súvahe.

Čl. IX - Informácie o príjmoch a výhodách členov štatutárnych orgánov, dozorných orgánov a iných orgánov účtovnej jednotky

Čl. X - Informácie o spriaznených osobách a o ekonomických vzťahoch účtovnej jednotky a spriaznených osôb

Čl. XI - Informácie o rozpočte a hodnotenie plnenia rozpočtu – uvádzajú sa príjmy bežného a kapitálového rozpočtu s uvedením zdroja financovania, názvu príjmu, výška príjmu podľa schváleného rozpočtu, upraveného rozpočtu a skutočnosti za bežné účtovné obdobie, ďalej výdavky bežného a kapitálového rozpočtu s uvedením programu, zdroja financovania, názvu výdavku, výška výdavku podľa schváleného rozpočtu, upraveného rozpočtu a skutočnosti za bežné účtovné obdobie,

Čl. XII - Informácie o skutočnostiach, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka do dňa zostavenia účtovnej závierky - pokles alebo zvýšenie trhovej ceny finančného majetku, dôvody pre zmenu výšky rezerv a opravných položiek, mimoriadne udalosti, ak majú vplyv na hospodárenie účtovnej jednotky, napríklad živelné pohromy. [[Opatrenie č: MF/25755/2007-31, 2009, príloha č. 3](#)]

K textovej časti poznámok sa vytvárajú mnohé tabuľky, ktoré dopĺňajú popis údajov. V prílohe opatrenia o účtovnej závierke je aj súbor vzorových tabuliek pre vykazovanie údajov k článkom III až VI a IX.

C₂) Príloha v ČR

V zmysle zákona o účtovníctve je **príloha** neoddeliteľnou súčasťou účtovnej závierky, ktorá vysvetľuje a dopĺňa informácie obsiahnuté v súvahe a vo výkaze ziskov a strát, ako aj informácie o:

- výške splatných záväzkov poistného na sociálne zabezpečenie a príspevkov na štátnu politiku zamestnanosti,
- výške splatných záväzkov verejného zdravotného poistenia,

- výške evidovaných nedoplatkov voči finančným orgánom. [[Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, 2009, §18](#)]

Usporiadanie a obsahové vymedzenie vysvetľujúcich a doplňujúcich informácií v prílohe v účtovnej závierke je rovnako ako v SR bližšie špecifikované v ďalšom právnom predpise. V ČR ide o vyhlášku na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR, v zmysle ktorej sa skladá z troch častí:

Časť 1. - uvedú sa identifikačné údaje účtovnej jednotky a ďalšie informácie doplňujúce súvahu a výkaz ziskov a strát,

Časť 2. - uvedú sa informácie o stave takých položiek k 1.1. a k súvahovému dňu, ktoré sú vymedzené v prílohe č.3 vyhlášky na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR. Ide napríklad o dotácie na dlhodobý majetok, resp. na prevádzku prijaté zo zahraničia, resp. o poskytnuté návratné finančné výpomoci medzi rozpočtami obcí, alebo poskytnuté prechodné výpomoci príspevkovým organizáciám, krátkodobé bankové úvery a dlhopisy a pod.

Časť 3. - uvedú sa ďalšie údaje, ktoré nie sú obsiahnuté v častiach 1. a 2. prílohy účtovnej závierky a ktoré sú podstatné pre posúdenie majetkovoprávnej situácie a ktoré sú rozhodujúce pre hospodárenie účtovnej jednotky.

C₃) Doplňujúca príloha v MR

Doplňujúca príloha ako súčasť účtovnej závierky je špecifikovaná nariadení vlády o účtovníctve a účtovnej závierke, pričom obsahové vymedzenie niektorých údajov vo forme tabuliek sú bližšie konkretizované v prílohách č.18 až 22 tohto nariadenia. Účelom prílohy je poukázať na použitie prostriedkov pri plnení úloh v rámci hlavnej činnosti obce a na výšku a štruktúru majetku. Skladá sa z číselnej a textovej časti.

A. Číselná časť obsahuje:

- ♦ porovnanie (analýza) rozpočtových limitov a peňažného obehu,
- ♦ vývoj stavu dlhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- ♦ počet pracovníkov účtovnej jednotky a osobné výdavky,
- ♦ vývoj ukazovateľov plnenia úloh,
- ♦ stav normatívnych štátnych príspevkov, zúčtovanie účelových dotácií, zúčtovanie centralizovaných limitov a iných viazaných dotácií,
- ♦ pohyb na koncoročnom účte „Zúčtovanie zostatku“ voči kontrolnému orgánu (*A felügyeleti szerv év végi maradványelszámolási számlájának forgalma*),

- ◆ peňažný pohyb depozitných účtov,
- ◆ konkretizovanie transferov zo štátneho rozpočtu a z rozpočtu samospráv,
- ◆ vývoj stavu pohľadávok a záväzkov,
- ◆ vývoj straty hodnoty dlhodobého majetku, pohľadávok, zásob a cenných papierov,
- ◆ vývoj úpravy hodnôt nehmotných aktív, obežného majetku a dlhodobých podielových cenných papierov,
- ◆ vývoj stavu dlhov,
- ◆ vývoj stavu prevzatých záväzkov, v tom osobitne vývoj financovania a prevzatia záväzkov z projektov Európskej únie,
- ◆ výkaz o realizovaných výkonoch (*Teljesítménykimutatás*).

B. Textová časť obsahuje:

- ◆ skutočnosti, ktoré ovplyvňovali hlavnú činnosť v bežnom období, využitie limitov, ktoré sa odchyľujú od naplánovaného,
- ◆ mimoriadne udalosti (okolnosti), ktoré vplývali na finančnú situáciu, na vývoj výšky a zloženia majetku a ktoré neboli ešte pri zostavení rozpočtu známe, resp. ich peňažne vysporiadanie,
- ◆ okolnosti, ktoré ovplyvnili vývoj stavu záväzkov,
- ◆ v prípade, že sa pri kontrole predchádzajúceho rozpočtového roka zistili významné nedostatky, potom sa zistené a nesporné úpravy podrobne vykážu v prílohe a pri každej súvisiacej súvahovej, resp. výsledkovej položke osobitne. Chyby týkajúce sa predchádzajúceho roka/rokov bez ohľadu na ich významnosť, sa zaúčtujú v roku zistenia nedostatku.
- ◆ v prípade, že sa účtovná jednotka rozhodne o zmenu postupu výpočtu zníženia hodnoty prostredníctvom odpisov dlhodobého majetku medzi hlavnú a podnikateľskú činnosť, uviesť nový postup a vplyv na hospodárenie,
- ◆ údaje o vývoji zdrojov prostriedkov programov EÚ (PHARE, ISPA, SAPARD, zo Svetovej banky resp. iných programov),
- ◆ podrobnejšie rozlíšenie podielových cenných papierov a podielov vykázaných v súvahe , a to názov a sídlo tých obchodných spoločností, voči ktorým má majetkovú účasť v členení na 100% , nad 75 % , nad 50 % , resp. nad 25 % účasť s uvedením % podielu a hodnoty,
- ◆ v prípade zmeny účtovnej politiky zmeny a ich dôsledky a dopady,
- ◆ v prípade povinnosti auditu je potrebné osobitne uviesť túto povinnosť,

- ♦ v prípade, že obec vytvorí právo správy majetku, uviesť pri prevode (odovzdaní do) správy obstarávaciu cenu (brutto hodnotu) a zníženia hodnôt nehmotných aktív a hmotného majetku, prípadne ich zmeny v bežnom období. [[Nariadenie vlády č.249/2000, 2009, §40](#)]

C4) Poznámky podľa IPSAS

V zmysle IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky sú súčasťou účtovnej závierky aj **poznámky (notes)**. Poznámky obsahujú informácie, ktoré sú dôležité pre pochopenie účtovnej závierky a nie sú obsiahnuté v ostatných súčiastiach účtovnej závierky. Sú to napríklad informácie o základných predpokladoch pri zostavení účtovnej závierky, o špecifických účtovných zásadách a účtovných metódach. [[MAJEROVÁ, M. a kol., 2007a, s. 186](#)] Okrem toho obsahujú aj opis podmienených záväzkov, nevykázané zmluvné záväzky, položky nefinančného charakteru - finančné riziká a iné významné neistoty, ktoré môžu mať vplyv na budúce hospodárenie účtovnej jednotky, ako aj ďalšie informácie vyžadované IPSAS 1 alebo ostatnými IPSAS-mi. Poznámky sa zostavujú v maximálnej možnej miere systematickým spôsobom, t.j. každá položka súvahy, výkazu ziskov a strát, prípadne iného výkazu musí byť prepojená krížovým odkazom na rôzne k nej sa vzťahujúce informácie v poznámkach. [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s.60](#)]

Porovnanie a vyhodnotenie

Poznámky/príloha sú ďalšou súčasťou účtovnej závierky obce SR, ČR aj MR. Odlišnosti v ich obsahu vyplývajú z rôznorodosti účtovania a vykazovania majetku a zdrojov jeho krytia, nákladov / výdavkov a výnosov / príjmov a výsledku hospodárenia. Podľa slovenskej právnej úpravy sú poznámky obsahovo podrobne zadefinované v opatrení o účtovnej závierke a obsahujú aj súbor vzorových tabuliek, ktoré dopĺňajú informácie k textovej časti poznámok. Príloha ako súčasť účtovnej závierky v ČR a MR je tiež obsahovo podrobne zadefinovaná, aj keď nie v takej miere ako v SR. Účtovníctvo všetkých troch krajín je upravené právnymi predpismi tak podrobne, aby sa z účtovných informácií na vyšších stupňoch dali zostaviť prehľady v požadovanej forme. Splnenie tejto požiadavky pomáha pri ľahšej orientácii pre používateľov informácií, napr. pre kontrolné účely ako aj pre definovanie kontrolných väzieb v rámci unifikovaných výkazov za účelom dosiahnutia lepších, presnejších a hodnovernejších výsledkov na úrovni štátu pre účely štatistiky.

4.2.2.4 Hodnotenie plnenia rozpočtu

V hlavnej činnosti obce sa sleduje osobitne rozpočtové hospodárenie. Keďže ide o sledovanie a hodnotenie plnenia rozpočtu, napojenie na štátny rozpočet a poskytovanie prostriedkov pre svoje zriadené organizácie, boli vytvorené osobitné výkazy, ktorých údaje sú podkladom na hodnotenie plnenia rozpočtu.

D₁) Finančné výkazy v SR

Do 31.12.2007 zostavovali obce finančný výkaz s názvom a označením **Výkaz o plnení rozpočtu a o plnení vybraných finančných ukazovateľov obce, vyššieho územného celku a rozpočtových organizácií v ich pôsobnosti** (Fin SAM 2 - 04). Zostavoval sa v tisícoch Sk každý štvrtrok a skladal sa z týchto 4 častí (je prílohou č. 9 dizertačnej práce):

Časť I. Príjmy a výdavky rozpočtu

V tejto časti sa uvádzali osobitne údaje o bežnom rozpočte príjmov a výdavkov a osobitne údaje o kapitálovom rozpočte príjmov a výdavkov, a to na príslušný rok a o ich realizácii od začiatku roka do konca sledovaného obdobia. Príjmy sa členili podľa zdroja a ekonomickej klasifikácie. Výdavky sa členili podľa programu, zdroja, funkčnej a ekonomickej klasifikácie. Údaje o príjmoch a výdavkoch sa vykazovali v členení na schválený rozpočet (1. stĺpec), upravený rozpočet (2. stĺpec) a skutočnosť (3. stĺpec), pričom podkladom týchto informácií boli zostatky z účtov 217 – Zúčtovanie príjmov obcí a VÚC a 235 – Príjmový rozpočtový účet (príjmy), a zostatky z účtov 218 – Zúčtovanie výdavkov obcí a VÚC a 234 – Výdavkový rozpočtový účet (výdavky).

Časť II. Finančné operácie

Obce tu uvádzali údaje o finančných operáciách, ktorými sa realizovali najmä návratné zdroje financovania a ich splácanie. Išlo o operácie s finančnými prostriedkami, pri prijatí ktorých bolo známe, že sa v určenom čase museli vrátiť subjektu, ktorý ich poskytol. Členenie tejto časti výkazu bolo rovnaké ako v časti I.

Časť III. Stavby a obraty na bankových účtoch

Obce tu uvádzali stavy a obraty bankových účtov.

Časť IV. Niektoré doplňujúce údaje

Túto časť výkazu vyplňali len obce, ktoré zaviedli ozdravný režim²⁶. Obsahovala údaj o celkovej výške záväzkov po lehote splatnosti, počet uznaných záväzkov neuhradených do 60

²⁶ V zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v znení neskorších predpisov je obec povinná zaviesť ozdravný režim, ak celková výška jej záväzkov po lehote splatnosti presiahne 15% skutočných bežných príjmov obce predchádzajúceho rozpočtového roka a ak neuhradila niektorý uznaný záväzok do 60 dní odo dňa jeho splatnosti.

dní a kumulovanú sumu skutočných bežných príjmov k 31.12. predchádzajúceho rozpočtového roka.

Od 1.1.2008 zostavujú obce SR finančný výkaz označovaný ako **Finančný výkaz o plnení rozpočtu subjektu verejnej správy (Fin 1 - 04)**. (Je prílohou č. 10 dizertačnej práce) Zostavujú ho obce každý štvrtýrok a skladá sa z 2 častí. Jeho štruktúra je rovnaká ako štruktúra v prvých dvoch častiach výkazu o plnení rozpočtu platného do 31.12.2007), t.j.:

Časť I. Príjmy a výdavky rozpočtu subjektu verejnej správy

Vykazujú sa najprv údaje o príjmoch v členení na schválený rozpočet, rozpočet po zmenách a skutočné príjmy podľa stavu k termínu, ku ktorému sa finančný výkaz zostavuje, a to podľa zdroja a ekonomickej klasifikácie. Potom sa vykazujú výdavky opäť v členení na schválený rozpočet, rozpočet po zmenách a skutočné výdavky podľa stavu k termínu, ku ktorému sa finančný výkaz zostavuje, a to podľa programu, zdroja, funkčnej a ekonomickej klasifikácie. Údaje o skutočných príjmoch a výdavkoch sa preberajú z analytických účtov k účtu 221 – Bankové účty.

Časť II. Finančné operácie a pohyby na mimorozpočtových účtoch subjektu verejnej správy

V tejto časti vykazuje obec údaje o finančných operáciách, a to osobitne príjmy v členení rovnakom ako rozpočtové príjmy a osobitne výdavky v členení rovnakom ako rozpočtové výdavky.

Okrem finančného výkazu FIN 1-04 zostavuje obec štvrtročne aj finančný výkaz s názvom a označením **Finančný výkaz o vybraných údajoch z aktív a pasív subjektu verejnej správy (FIN 2-04)**. Obec ho nevyplňa celý, len tú časť, ktorá jej prislúcha. Vykazuje v ňom údaje o začiatkových stavoch účtov z účtového rozvrhu a o stavoch ku koncu 1., 2. a 3. kalendárneho štvrtroka. Keďže obec každý štvrtýrok nezostavuje Súvahu, pre potreby EUROSTAT-u bolo potrebné vytvoriť tento finančný výkaz s podobným obsahom aký má Súvaha.

Ďalším finančným výkazom, ktorý zostavuje obec s počtom obyvateľov nad 3 000 štvrtročne, je výkaz s názvom a označením **Finančný výkaz o prírastku/úbytku finančných aktív a finančných pasív podľa sektorov (FIN 3-04)**. Vykazujú sa v ňom nasledovné ukazovatele:

- majetkové cenné papiere v členení na akcie a zvlášť kótované akcie,
- podielové listy a ostatné majetkové vklady,

- dlhové cenné papiere a zvlášť dlhodobé dlhové cenné papiere,
- poskytnuté pôžičky a návratné finančné výpomoci a zvlášť dlhodobé návratné výpomoci,
- ostatné pohľadávky a
- poskytnuté preddavky (horizontálne členenie aktív),
- emisie akcií,
- emisie dlhových cenných papierov a zvlášť dlhodobých,
- bankové úvery a zvlášť dlhodobých,
- prijaté pôžičky a návratné finančné výpomoci a zvlášť dlhodobé návratné výpomoci,
- ostatné záväzky a
- prijaté preddavky (horizontálne členenie pasív),

a to všetko v členení na stav aktív a pasív v netto hodnote na začiatku štvrťroka, rôzne druhy zvýšenia, resp. zníženia stavu aktív a pasív v členení podľa jednotlivých sektorov, zmeny v ocenení (tvorba opravnej položky ako zníženie ocenenia, zrušenie opravnej položky ako zvýšenie ocenenia, kurzové zisky a straty a zmena hodnoty cenných papierov vyplývajúca z ich precenenia) a ostatné zmeny (z dôvodu organizačných zmien, živelných pohrôm, zmeny v metóde účtovania alebo z dôvodu jednostranného odpisu obstarania finančného majetku, pretože dlžník zanikol) a stav na konci štvrťroka (vertikálne členenie).

Ďalším finančným výkazom, ktorý zostavuje obec s počtom obyvateľov nad 3 000 ročne, je aj finančný výkaz s názvom a označením **Finančný výkaz o členení finančných aktív a finančných pasív podľa sektorov (FIN 4-01)**. Tento výkaz obsahuje také isté údaje ako vo FIN 3-04, len výkaz sa zostavuje raz ročne a ukazovatele sú vykázané za celý kalendárny rok.

Okrem horeuvedených finančných výkazov zostavuje obec s počtom obyvateľov nad 3 000 štvrťročne aj výkaz s názvom a označením **Finančný výkaz o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa rezidentov a meny (FIN 5-04)**. V ňom sa sleduje štruktúra dlhu obce v členení na bankové úvery, emitované dlhopisy a zmenky, investičné dodávateľské úvery, ostatné pôžičky a finančný leasing, a to v členení podľa tuzemských a zahraničných veriteľov podľa jednotlivých mien.

Obec s počtom obyvateľov nad 3 000 zostavuje ročne aj finančný výkaz s názvom a označením **Finančný výkaz o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa splatnosti (FIN 6-01)**. Sledujú sa v ňom dlhy členené podľa zostatkovej doby splatnosti (do 1 roka, od 1 do 5 rokov, od 5 do 7 rokov, od 7 do 10 rokov, od 10 do 15 rokov, od 15 do 29 rokov, od 29 rokov

a viac). Uvádza sa výška dlhu obce k 31.12. rozpočtového roka v menovitej hodnote, ktorou je nesplatená hodnota zo zmluvne dohodnutej istiny.

S účinnosťou od 1.1.2009 zostavuje obec štvrťročne aj finančný výkaz s názvom a označením **Finančný výkaz o prírastku a úbytku vybraných pohľadávok a záväzkov subjektu verejnej správy (FIN 7-04)**. Uvádza sa v ňom stav vybraných pohľadávok a záväzkov v netto hodnote k prvému dňu kalendárneho štvrťroka, prírastky a úbytky pohľadávok a záväzkov a stav k poslednému dňu kalendárneho štvrťroka, a to z konečných zostatkov účtov 315 – Ostatné pohľadávky, 378 – Iné pohľadávky, 325 – Ostatné záväzky, 379 – Iné záväzky, 479 – Ostatné dlhodobé záväzky. Výkaz obsahuje aj údaje o tvorbe opravnej položky ako zníženie ocenenia, zrušenie opravnej položky ako zvýšenie ocenenia, kurzové rozdiely ziskové a stratové a zmena hodnoty vyplývajúca z precenenia.

D₂) Finančný výkaz v ČR

Obec ČR zostavuje v zmysle vyhlášky o finančnom výkaze jeden finančný výkaz pre hodnotenie plnenia rozpočtu označovaný ako **Výkaz pre hodnotenie plnenia rozpočtu územných samosprávnych celkov a dobrovoľných zväzkov obcí (Fin 2 – 12 M)**. (je prílohou č. 11 dizertačnej práce) Zostavuje sa v tisícoch Kč s uvedením dvoch desatinných miest, a to každý mesiac. Na rozdiel od účtovných výkazov presný vzor finančného výkazu je stanovený v prílohe vyhlášky o finančnom výkaze.

Skladá sa z 9 častí, pričom každá časť obsahuje nasledovné údaje:

- rozpočet príjmov a výdavkov schválený na príslušný rok,
- rozpočet príjmov a výdavkov po všetkých zmenách, t.j. údaje schváleného rozpočtu upravené o rozpočtové opatrenia a
- výsledok od začiatku roka, t.j. údaje o skutočnosti zistené na základe analytickej evidencie rozpočtových príjmov a výdavkov v členení podľa rozpočtovej skladby (na základe konečných zostatkov účtov 231 – Základný bežný účet, 235 – Príjmový účet, 236 – Bežné účty peňažných fondov, 281 – Krátkodobé bankové úvery a 951 – Dlhodobé bankové úvery). [Vyhláška č. 16/2001 Sb., príloha č. 6]

Časti I. Rozpočtové príjmy a II. Rozpočtové výdavky

V tejto časti výkazu sa uvádzajú rozpočtové príjmy a rozpočtové výdavky v členení stanovenom rozpočtovou skladbou, a to podľa druhovej a odvetvovej klasifikácie. [Vyhláška č. 16/2001 Sb., príloha č. 6] V ČR sa rozpočet nečlení na bežný a kapitálový, ako je to v SR.

Časť III. Financovanie – trieda 8

V tejto časti sa uvádzajú finančné operácie v členení podľa rozpočtovej skladby. *Vertikálne sa člení na:*

1. krátkodobé financovanie z tuzemska,
2. dlhodobé financovanie z tuzemska,
3. krátkodobé financovanie zo zahraničia,
4. dlhodobé financovanie zo zahraničia,

pričom v uvedených štyroch bodoch ide najmä o vydané dlhopisy, prijaté požičané prostriedky a ich uhradené splátky, zmena stavu krátkodobých prostriedkov na bankových účtoch.

5. opravné položky k peňažným operáciám („*opravné položky k peněžním operacím*“) pričom v tomto 5. bode sa vykazujú najmä nerealizované kurzové rozdiely.

Časť IV. Rekapitulácia príjmov, výdavkov, financovania a ich konsolidácie

V tejto časti výkazu sa uvádzajú úhrny príjmov a výdavkov jednotlivých tried (t.j. osobitne úhrn daňových príjmov, úhrn nedaňových príjmov, úhrn kapitálových príjmov, úhrn prijatých dotácií, úhrn bežných výdavkov a úhrn kapitálových výdavkov), ďalej sú vymedzené položky potrebné pre uskutočnenie konsolidácie príjmov, výdavkov a v konečnom dôsledku sa zistí saldo príjmov a výdavkov po konsolidácii. Konsolidácia financovania sa vykonáva v prípadoch, keď medzi subjektami, za ktoré sa výkaz zostavuje, došlo k poskytnutiu alebo splateniu pôžičky.

V. –neexistuje

Časť VI. Stavby a obraty na bankových účtoch

Vykazujú sa tu stavy a zmeny bankových účtov. Údaje získané z obrátov účtov môžu v rozhodujúcej miere ovplyvniť rozhodnutia používateľov informácií, pretože porovnaním začiatočného a konečného stavu účtu nemusia byť viditeľné veľké rozdiely.

Časť VII. Vybrané záznamové jednotky

Vykazujú sa tu údaje pre konsolidáciu transferov a pôžičiek poskytovaných medzi obcami patriacimi do rôznych okresov a krajov, ďalej krajov obciam, prípadne krajom na území iného kraja.

Časť VIII. Doplnujúce ukazovatele

Obsahová náplň tejto časti nie je definovaná vo vyhláske o finančnom výkaze, ale môže byť stanovená v prípade potreby inými opatreniami.

Časť IX. Prijaté dotácie a pôžičky zo štátneho rozpočtu a štátnych fondov

V tejto časti sa uvádzajú údaje o prijatých dotáciách a pôžičkách, a to v členení podľa účelových znakov a podľa čísla územného celku.

D₃) Správa o peňažnom obehu a Výkaz o peňažnom zostatku v MR

Obec MR je povinná na hodnotenie plnenia rozpočtu zostaviť výkaz s názvom **Správa o peňažnom obehu** (*Pénzforgalmi jelentés*). Zostavuje sa každý polrok, údaje v ňom sú vykázané v tis. HUF. Tento výkaz nie je zadaný ako finančný výkaz, ako je to ustanovené v osobitnom právnom predpise SR a ČR, ale považuje sa za súčasť účtovnej závierky, upravenej nariadením vlády o účtovníctve a účtovnej závierke. Obsahuje nasledovné údaje:

- schválené a upravené príjmové a výdavkové limity/rozpočty,
- skutočne prijaté príjmy a uhradené výdavky,
- tzv. príjmy bez peňažného obehu (ide o príjmy, na ktoré má účtovná jednotka nárok v bežnom roku a je zostatkom príjmov z predchádzajúcich rokov, pričom môže vzniknúť z rozpočtového alebo podnikateľského rezervného fondu).

Príjmy a výdavky sa MR vykazujú v členení podľa ekonomickej a funkčnej klasifikácie. Ekonomické členenie výdavkov je zabezpečené priamo účtami z účtovných tried 1 až 5. Výdavky podľa funkčnej klasifikácie sa súčasne účtujú na účtoch účtovnej triedy 7 – Výdavky na činnosť a limit výdavkov podľa funkčnej klasifikácie. Príjmy sa členia podľa ekonomickej a funkčnej klasifikácie a údaje o nich sa získavajú z konečných stavov účtov účtovnej triedy 9 – Rozpočet príjmov a plnenie rozpočtu príjmov podľa ekonomickej a funkčnej klasifikácie.

V Správe o peňažnom obehu sa uvádzajú aj nasledovné doplňujúce údaje:

- a) suma náhrad zaťažujúca zamestnávateľa za vyplatené dávky v prípade práceneschopnosti a počet zamestnancov, ktorí mali nárok na takéto plnenie,
- b) suma daní z miezd zrazených zamestnávateľom a prevedená v prospech daňového úradu,
- c) suma poistného na zdravotné poistenie a dôchodkové zabezpečenie zrazená zamestnávateľom a prevedená v prospech daňového úradu,
- d) suma poistného na doplnkové dôchodkové zabezpečenie prevedená v prospech poisťovne,
- e) prídavky na deti, nemocenské dávky a iné dávky sociálnej starostlivosti financované Národnou poisťovňou (*a társadalombiztosítási/családtámogatási kifizetõhely által folyósított családi pótlék, táppénz és egyéb társadalombiztosítási ellátás összege*),
- f) výdavky na životné a majetkové poistenie,
- g) doplňujúce údaje vzťahujúce sa na osobné výdavky, odvody poistného a platené úroky,
- h) realizované kurzové rozdiely, [k bodom a) až h): Zakhar, L., 2004, s. 112]
- i) úrok pri predaji úrokovaných cenných papierov,

- j) základ dane z obratu z prevádzkových výdavkov (*a dologi kiadásokból az általános forgalmi adó mindenkor kulcsai szerinti adóalap összege*),
- k) kurzové straty medzi inými bežnými výdavkami a kurzové zisky medzi inými príjmami pri ocenení valút a devíz k súvahovému dňu.

Na konci roka sa Správa o peňažnom obehu doplní popri údajoch podľa horeuvedených písmen a) až k) o ďalšie skutočnosti:

- l) odpis nevymožiteľných pohľadávok v bežnom období,
- m) hodnota pohľadávok odpustených v bežnom období a
- n) účtovná hodnota dlhodobých dlhových cenných papierov, ktoré budú splatné v ďalšom účtovnom období po súvahovom dni. [k bodom i) až n): Nariadenie vlády č.249/2000, 2009, §38]

Ďalší výkaz, ktorý zostavuje obec ako doplnkový k Správe o peňažnom obehu, je výkaz s názvom **Výkaz o peňažnom zostatku** (*Pénzmaradvány kimutatás*). (je prílohou č. 12 dizertačnej práce) Zostavuje sa raz ročne, údaje v ňom sú vykazované v tis. HUF, a to za dve účtovné obdobia (bežné a predchádzajúce). Je súčasťou účtovnej závierky, rovnako ako Správa o peňažnom obehu. Peňažný zostatok je vyčíslený ako rozdiel medzi skutočne dosiahnutými príjmami a skutočne vynaloženými výdavkami v rámci hlavnej činnosti obce. Výkaz konkretizuje tvorbu tzv. rozpočtového rezervného fondu vykazovaného v súvahe. [Nariadenie vlády č.249/2000, 2009, §38] Jeho vertikálne členenie je stanovené v prílohe nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke. Nakoľko v priebehu roka musia byť výdavky kryté príjmami, peňažný zostatok by nemal byť záporný. Záporný rozdiel môže nastať vtedy, ak sa prechodne použijú mimorozpočtové zdroje (prostriedky, ktoré by nemali byť vykázané v bežnom roku ako prostriedky rozpočtu) na financovanie hlavnej činnosti. V takomto prípade musí obec vysporiadať zostatok v nasledujúcom období.

D₄) Prezentácia informácií o rozpočte v účtovnej závierke podľa IPSAS 24

Podmienkami ***zverejnenia informácií o rozpočte*** ako súčasti účtovnej závierky sa zaoberá medzinárodný účtovný štandard IPSAS 24 - Prezentácia informácií o rozpočte v účtovnej závierke. Vyžaduje, aby účtovná závierka obsahovala:

- (a) porovnanie skutočností s čiastkami v pôvodnom rozpočte a konečnom rozpočte, pričom toto porovnanie má byť prevedené na rovnakej báze účtovníctva ako je báza pre rozpočet,

- (b) vysvetlenie významných rozdielov medzi rozpočtovými a skutočnými čiastkami, pokiaľ nie je takéto vysvetlenie obsiahnuté v iných verejných dokumentoch vydaných v spojení s účtovnou závierkou a
- (c) odsúhlasenie skutočnosti na rozpočtovej báze so skutočnými čiastkami zverejnenými v účtovnej závierke, ak sa účtovná a rozpočtová báza líšia. [\[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 746-747\]](#)

Porovnanie a vyhodnotenie

Okrem Súvahy, Výkazu ziskov a strát a Poznámok, ktoré sú súčasťou účtovnej závierky vo všetkých skúmaných krajinách ako aj v zmysle IPSAS 1, sú súčasťou účtovnej závierky, resp. mimo účtovnej závierky ďalšie predpísané výkazy. V SR a ČR ide o tzv. finančné výkazy, ktoré nie sú súčasťou účtovnej závierky a ktoré slúžia na hodnotenie plnenia rozpočtu, ako aj na hodnotenie vybraných finančných ukazovateľov obce. V súčasnosti je v SR v platnosti 7 rôznych finančných výkazov, z ktorých malé obce (s počtom obyvateľov do 3 000) predkladajú len tri. Obce nad 3 000 obyvateľov predkladajú 5 finančných výkazov každý štvrtý rok a 2 výkazy raz za rok. V ČR je stanovený len jeden finančný výkaz. V MR zostavujú obce na hodnotenie plnenia rozpočtu *Správu o peňažnom obeh*u, ktorá je súčasťou účtovnej závierky, zostavuje sa každý polrok a dopĺňa ju *Výkaz o peňažnom zostatku*. V zmysle IPSAS 1 sú ďalšími súčasťami účtovnej závierky Výkaz o zmenách v čistom majetku / vlastnom imaní, Výkaz peňažných tokov a Prezentácia informácií o rozpočte. Na rozdiel od právnych predpisov SR a ČR *Prezentácia informácií o rozpočte* podľa IPSAS 1 je súčasťou účtovnej závierky.

Prvým finančným výkazom SR je ***Finančný výkaz o plnení rozpočtu subjektu verejnej správy***, ktorý obsahuje príjmy a výdavky rozpočtu, ako aj údaje o finančných operáciách v členení na schválený rozpočet, rozpočet po zmenách a skutočne dosiahnuté príjmy a výdavky. Tento výkaz SR je porovnateľný s finančným výkazom ČR (Výkazom pre hodnotenie plnenia rozpočtu územných samosprávnych celkov a dobrovoľných zväzkov obcí) a čiastočne účtovným výkazom MR (*Správou o peňažnom obeh*u). *Správa o peňažnom obeh*u MR obsahuje aj iné požadované údaje. Ďalšie finančné výkazy v SR boli vytvorené pre potreby EUROSTAT-u a obsahujú ďalšie požadované údaje, napríklad stavy aktív a pasív obce po ukončení štvrtého roka, zmeny finančných aktív a pasív členených podľa sektorov, štruktúru dlhu obce podľa rezidentov, meny a podľa splatnosti, zmeny niektorých vymedzených pohľadávok a záväzkov obce.

4.2.3 Majetok a zdroje krytia majetku vykázané v Súvahe / Statement of Financial Position

Majetok a zdroje krytia majetku sa vykazujú v SR, MR a ČR vo výkaze Súvaha. IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky stanovuje pre vykazovanie majetku a zdrojov krytia majetku Výkaz o finančnej situácii (*Statement of Financial Position*). Pojmový aparát pre označenie súvahových položiek je vo vybraných krajinách aj v IPSAS rôzny, ale hlavné členenie a rozlišovanie súvahových položiek na strane aktív a pasív má spoločný základ. Nasledujúce členenie majetku a zdrojov krytia majetku vychádza zo Súvahy.

Majetok sa člení na:

- neobežný majetok (pojem v SR) / stále aktíva (pojem v ČR) / investičný majetok (pojem v MR) a
- obežný majetok (pojem v SR a MR) / obežné aktíva (pojem v ČR).

Zdroje krytia majetku sa v základnom členení rozlišujú na:

- vlastné imanie (pojem v SR) / vlastné zdroje krytia stálych a obežných aktív (pojem v ČR) / vlastný kapitál (pojem v MR) a
- záväzky (pojem v SR, MR) / cudzie zdroje (pojem v ČR).

Tabuľka č. 19: Porovnanie vertikálneho členenia súvahy v skúmaných krajinách

Súvaha v SR	Súvaha v ČR (rozvaha – bilancia)	Súvaha v MR (könyviteli mérleg)
A. Neobežný majetok 1. Dlhodobý nehmotný majetok 2. Dlhodobý hmotný majetok 3. Dlhodobý finančný majetok	A. Stále aktíva 1. Dlhodobý nehmotný majetok 2. Oprávky k dlhodobému nehmotnému majetku 3. Dlhodobý hmotný majetok 4. Oprávky k dlhodobému hmotnému majetku 5. Dlhodobý finančný majetok	A. Investičný majetok I. Nehmotné aktíva II. Hmotný majetok III. Investičný finančný majetok IV. Majetok odovzdaný do používania tretím osobám, resp. majetok prijatý do správy
B. Obežný majetok 1. Zásoby 2. Zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy 3. Dlhodobé pohľadávky 4. Krátkodobé pohľadávky 5. Finančné účty 6. Poskytnuté návratné finančné výpomoci dlhodobé 7. Poskytnuté návratné finančné výpomoci krátkodobé	B. Obežné aktíva 1. Zásoby 2. Pohľadávky 3. Finančný majetok 4. Účty rozpočtového hospodárenia a ďalšie účty majúce vzťah k rozpočtovému hospodáreniu a účty mimorozpočtových prostriedkov 5. Prechodné účty aktívne	B. Obežný majetok 1. Zásoby 2. Pohľadávky 3. Cenné papiere 4. Peňažné prostriedky 5. Iné aktívne finančné zúčtovania
C. Časové rozlíšenie D. Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice		

Súvaha v SR	Súvaha v ČR (rozvaha – bilancia)	Súvaha v MR (könyviteli mérleg)
A. Vlastné imanie 1. Oceňovacie rozdiely 2. Fondy (zákonný rezervný fond a ostatné fondy) 3. Výsledok hospodárenia	C. Vlastné zdroje krytia stálych a obežných aktív 1. Majetkové fondy 2. Finančné a peňažné fondy 3. Zvláštne fondy organizačných zložiek štátu 4. Zdroje krytia prostriedkov rozpočtového hospodárenia 5. Výsledok hospodárenia	D. Vlastný kapitál E. Rezervné fondy 1. Rozpočtové rezervné fondy 2. Podnikateľské rezervné fondy
B. Záväzky 1. Rezervy 2. Zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy 3. Dlhodobé záväzky 4. Krátkodobé záväzky 5. Bankové úvery a výpomoci C. Časové rozlíšenie D. Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice	D. Cudzie zdroje 1. Rezervy 2. Dlhodobé záväzky 3. Krátkodobé záväzky 4. Bankové úvery a pôžičky 5. Prechodné účty pasívne	F. Záväzky 1. Dlhodobé záväzky 2. Krátkodobé záväzky 3. Iné pasívne finančné zúčtovania

Zdroj: vlastné spracovanie na základe predpísaného usporiadania súvahových položiek

4.2.3.1 Definícia, oceňovanie a vykazovanie neobežného majetku / stálych aktív / investičného majetku

V právnych predpisoch účtovníctva SR sa pojem „neobežný majetok“ uvádza len vo výkaze Súvaha (okrem toho sa používa aj v odbornej literatúre). V ČR je porovnateľným pojmom „Stálá aktíva“, v MR „Investičný majetok/ Befektetett eszközök“. Štandard IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky nevymedzuje pre túto skupinu majetku samostatný pojem.

V SR sa ako neobežný majetok vykazuje dlhodobý nehmotný majetok, dlhodobý hmotný majetok a dlhodobý finančný majetok. V zmysle opatrenia o postupoch účtovania je dlhodobým majetkom majetok, ktorého doba použiteľnosti, dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je dlhšia ako jeden rok. Ak pri konkrétnom druhu majetku nie je možné jeho začlenenie, rozhodujúci pre členenie majetku je zámer účtovnej jednotky, s akým sa obstaral majetok. [[Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §16](#)]

Ako **dlhodobý nehmotný majetok** sa účtujú aktivované náklady na vývoj²⁷, softvér, ocenené autorské práva, technické zhodnotenie, ak nie je súčasťou ocenenia dlhodobého

²⁷ „Špecifickým nehmotným majetkom sú náklady na vývoj. Účtovná jednotka ich musí správne rozlíšiť od nákladov na výskum. Náklady na výskum sa aktivovať nesmú, náklady na vývoj sa aktivovať musia, ak sú splnené určité kritériá. Je to preto, lebo výsledky výskumu sú značne neisté, predovšetkým ich využiteľnosť v budúcnosti,

nehmotného majetku, ktorých ocenenie je vyššie ako suma ustanovená zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „**zákon o dani z príjmov**“) a doba použiteľnosti je nad jeden rok.

Tabuľka č. 20: Ocenenie nehmotného majetku podľa zákona o dani z príjmov v závislosti od dátumu jeho obstarania

podľa zákona o dani z príjmov	obstaraný od 1.1.2004 do 31.12.2008	obstaraný od 1.1.2009 do 28.2.2009	obstaraný od 1.3.2009
nehmotný majetok okrem technického zhodnotenia	nad 50 000 Sk	nad 1 660 eur	nad 2 400 eur
technické zhodnotenie nehmotného majetku	nad 30 000 Sk	nad 996 eur	nad 1 700 eur

Ako dlhodobý nehmotný majetok sa účtuje podľa rozhodnutia účtovnej jednotky aj drobný nehmotný majetok, ktorého ocenenie sa rovná alebo je nižšie ako suma ustanovená zákonom o dani z príjmov a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. [Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §21]

Ako **dlhodobý hmotný majetok** sa účtujú:

- pozemky, stavby, byty a nebytové priestory, umelecké diela, zbierky a predmety z drahých kovov²⁸, bez ohľadu na ich obstarávaciu cenu,
- samostatné hnutelné veci s výnimkou hnutelných vecí uvedených v predchádzajúcom bode a súbory hnutelných vecí so samostatným technicko – ekonomickým určením, ktorých ocenenie je vyššie ako suma ustanovená zákonom o dani z príjmov pre hmotný majetok a doba použiteľnosti je nad jeden rok.

Tabuľka č. 21: Ocenenie hmotného majetku podľa zákona o dani z príjmov v závislosti od dátumu jeho obstarania

podľa zákona o dani z príjmov	obstaraný od 1.1.2004 do 31.12.2008	obstaraný od 1.1.2009 do 28.2.2009	obstaraný od 1.3.2009
samostatné hnutelné veci a ich súbory okrem technického zhodnotenia	nad 30 000 Sk	nad 996 eur	nad 1 700 eur
technické zhodnotenie hmotného majetku	nad 30 000 Sk	nad 996 eur	nad 1 700 eur
ostatný dlhodobý hmotný majetok	-	-	-

t.j. či budú účtovnej jednotke prinášať budúci ekonomický úžitok. **Výskumom** sa rozumie pôvodné a plánované zisťovanie, vykonávané s cieľom získať nové vedecké alebo technické poznatky. **Vývojom** sa rozumie aplikácia zistení výskumu alebo iných znalostí na plánovanie alebo návrh výroby nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb. Aj výsledky vývoja sú spravidla neisté, ale stupeň neistoty je nižší než pri výskume. Náklady na vývoj sa aktivovať musia, ak účtovná jednotka má zámer a možnosť dokončiť vývoj, má na to dostatočné technické, finančné a ostatné prostriedky, budú prinášať v budúcnosti ekonomický úžitok a je možné spoľahlivo oceniť náklady súvisiace s jeho obstaraním“ [Majorová, M. a kol., 2009, časť 4.2, diel 1, kapitola 1, s. 2-3]

²⁸ ide o umelecké diela, zbierky a predmety z drahých kovov za účelom výzdoby a doplnenia interiérov

- pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- základné stádo a ťažné zvieratá bez ohľadu na ich ocenenie,
- otvárkové lomov, pieskovní a hlinísk, technické rekultivácie,
- technické zhodnotenie, ak nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku,

Podľa rozhodnutia účtovnej jednotky aj drobný dlhodobý hmotný majetok, ktorého ocenenie sa rovná alebo je nižšie ako suma ustanovená zákonom o dani z príjmov pre hmotný majetok a prevádzkovo-technické funkcie sú dlhšie ako jeden rok. [Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §21]

Ako **dlhodobý finančný majetok** sa účtujú:

- cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke, cenné papiere a podiely v spoločnosti s podstatným vplyvom a ostatné podielové cenné papiere a podiely,
- pôžičky poskytnuté účtovnou jednotkou s dobou splatnosti alebo zostatkovou dobou splatnosti dlhšou ako jeden rok,
- cenné papiere s pevným výnosom (tzv. dlhové cenné papiere) napríklad obligácie, dlhopisy, vkladové listy,
- umelecké diela, zbierky, predmety z drahých kovov, pozemky, ktoré sú obstarané za účelom dlhodobého uloženia voľných peňažných prostriedkov.

[Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §21]

Ako dlhodobý majetok sa neúčtujú:

- a) drobný nehmotný majetok, ktorý podľa rozhodnutia účtovnej jednotky nie je dlhodobým nehmotným majetkom, a ktorý sa účtuje pri obstaraní do nákladov,
- b) drobný hmotný majetok, ktorý podľa rozhodnutia účtovnej jednotky nie je dlhodobým hmotným majetkom, a ktorý sa účtuje ako zásoby.

[Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §21]

V priebehu roka obec účtuje pohyby dlhodobého nehmotného, hmotného a finančného majetku na majetkových účtoch a súvisiacich tzv. korekčných účtoch (účtoch oprávok a opravných položiek), ktoré sú zaradené do účtovej triedy 0 – Dlhodobý majetok. Pri obstaraní dlhodobého majetku sa účtuje do okamihu jeho zaradenia do užívania na kalkulačných účtoch z účtovej skupiny 04, na ktorých sa účtuje obstarávacia cena vrátane nákladov súvisiacich s jeho obstaraním, resp. iný druh ceny v závislosti od spôsobu obstarania. Ak sa tento majetok nezaradil do užívania do 31.12., potom sa vykazuje v súvahe v osobitnom riadku. V prípade, že

bol poskytnutý preddavok na obstaranie dlhodobého majetku, účtuje sa na účtoch účtovej skupiny 05 – Poskytnuté preddavky na dlhodobý nehmotný a hmotný majetok. Ak nedošlo k 31.12. k zúčtovaniu preddavku, vykazuje sa v súvahe v osobitnom riadku. Na základe Protokolu o zaradení majetku do používania sa dlhodobý majetok preúčtuje z kalkulačných účtov na účty účtovných skupín 01 - Dlhodobý nehmotný majetok, 02 - Dlhodobý hmotný majetok odpisovaný, 03 - Dlhodobý hmotný majetok neodpisovaný, resp. na základe príslušného dokladu na účty účtovej skupiny 06 - Dlhodobý finančný majetok.

Špecifickým prípadom v sledovanom období je prevod správy majetku. „Tento majetok sa odúčtuje z účtovníctva pôvodného správcu a zaúčtuje sa v tej istej hodnote v účtovníctve nového správcu. V prípade odpisovaného majetku, nový správca pokračuje v odpisovaní daného majetku. Týmto sa zabezpečí, že sa nezmení celková hodnota majetku.“ [Zakhar, L. - Ivánek, P., 2008a, s. 263]

Obec je povinná dlhodobý nehmotný a hmotný majetok **odpisovať**, a to v dôsledku postupného fyzického a morálneho opotrebenia majetku. Túto povinnosť splňa prostredníctvom zaúčtovania účtovných odpisov na korekčný účet oprávok z účtovej skupiny 07 - Oprávky k dlhodobému nehmotnému majetku a 08 - Oprávky k dlhodobému hmotnému majetku. V súvahe sa vykazujú účtovné odpisy v kumulovanej sume prostredníctvom účtov oprávok, pre ktoré nie sú stanovené osobitné riadky, ale sú vykazované popri stave dlhodobého majetku v ďalšom stĺpci.

Na konci roka pri inventarizácii majetku sa preverí reálnosť účtovnej hodnoty dlhodobého majetku. Ak existuje opodstatnený predpoklad zníženia hodnoty dlhodobého majetku, potom sa ocenenie majetku upraví tvorbou **opravných položiek**, ktoré sa účtujú na účtoch účtovej skupiny 09 -Opravné položky k dlhodobému majetku. Ak by v ďalšom účtovnom období nastala zmena predpokladu zníženia hodnoty majetku, tak sa opravné položky zrušia alebo sa zmení ich výška.

Spôsobom **oceňovania** dlhodobého majetku sa zaoberá zákon o účtovníctve SR. Stanovuje povinnosť účtovnej jednotky oceňovať majetok ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu, ako aj ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, kedy je účtovná jednotka povinná upraviť ocenenie hodnoty majetku. Definuje jednotlivé druhy cien²⁹ a ich použitie.

²⁹ V zmysle § 25 a 27 zákona o účtovníctve SR sa oceňuje dlhodobý majetok:

- **obstarávacou cenou** - cenou, za ktorú sa majetok obstaral, a náklady súvisiace s jeho obstaraním,
- **reprodukčnou obstarávacou cenou** - cenou, za ktorú by sa majetok obstaral v čase, keď sa o ňom účtuje,
- **vlastnými nákladmi** pri hmotnom a nehmotnom majetku vytvorených vlastnou činnosťou - priamymi nákladmi vynaloženými na výrobu alebo inú činnosť a nepriamymi nákladmi, ktoré sa vzťahujú na výrobu alebo inú činnosť,

Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu sa **obstarávacou cenou** oceňuje okrem iného aj hmotný majetok s výnimkou hmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou, ďalej podiely na základnom imaní obchodných spoločností, cenné papiere a deriváty, ako aj nehmotný majetok s výnimkou nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou. **Vlastnými nákladmi** sa oceňuje hmotný a nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou. **Reprodukčnou obstarávacou cenou** sa oceňuje:

- a) dlhodobý nehmotný majetok a dlhodobý hmotný majetok nadobudnutý bezodplatne,
- b) dlhodobý nehmotný majetok a dlhodobý odpisovaný a neodpisovaný hmotný majetok novozistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený, napríklad inventarizačný prebytok,
- c) dlhodobý nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou, ak je reprodukčná obstarávacia cena nižšia ako vlastné náklady.

Opatrenie o postupoch účtovania okrem iného súčasne stanovuje, ktoré náklady súvisiace s obstaraním dlhodobého majetku sú a ktoré nie sú súčasťou jeho obstarávacej ceny.

Dlhodobý majetok nadobudnutý bezodplatným prevodom pri splynutí, zlúčení, rozdelení alebo pri prevode správy sa oceňuje cenou, v ktorej sa doteraz viedol v účtovníctve. Ak cenu nie je možné zistiť, oceňuje sa reprodukčnou obstarávacou cenou. [Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §22]

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa oceňujú reálnou hodnotou, t.j. **trhovou cenou alebo kvalifikovaným odhadom** cenné papiere s výnimkou cenných papierov držaných do splatnosti, cenných papierov emitovaných účtovnou jednotkou a podielov na základom imaní v obchodných spoločnostiach, pre ktoré je účtovná jednotka materskou účtovnou jednotkou alebo v ktorých má účtovná jednotka podstatný vplyv. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §27]

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, je obec SR povinná **upraviť ocenenie hodnoty majetku**, vytvoriť rezervy a **odpisovať majetok** v súlade s účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Obec **odpisuje** hmotný majetok s výnimkou zásob a nehmotný majetok okrem pohľadávok. Neodpisuje pozemky, predmety z drahých kovov a iný majetok vymedzený napríklad zákonom č. 115/1998 Z.z. o múzeách a galériách (predmety múzejnej a galerijnej hodnoty). Zostavuje odpisový plán, na základe ktorého vykonáva odpisovanie majetku.

- **reálnou hodnotou** – ktorou sa rozumie trhovú cenu, ocenenie kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca v prípade, že trhovú cenu nie je k dispozícii alebo nevyjadruje správne reálnu hodnotu.

Hmotný a nehmotný majetok sa odpisuje počas predpokladanej doby používania, zodpovedajúcej spotrebe budúcich ekonomických úžitkov z majetku. Nehmotný majetok, ktorým sú náklady na vývoj, sa musí odpísať najneskôr do piatich rokov od jeho obstarania. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §28]

Ocenenie majetku sa upraví **opravnými položkami**, ak existuje opodstatnený predpoklad **zníženia hodnoty majetku** pod jeho účtovnú hodnotu. Opravné položky sa zrušia alebo sa zmení ich výška, ak nastane zmena predpokladu zníženia hodnoty. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §26] Opatrenie o postupoch účtovania špecifikuje zásady pre tvorbu a zúčtovanie opravných položiek. Stanovuje účtovanie tvorby opravných položiek do nákladov a zúčtovanie do výnosov. Do 31.12.2007 tvorili obce opravné položky k majetku len podľa zákona o dani z príjmov, a to za vykonávanú podnikateľskú činnosť. Od 1.1.2008 sa opravné položky k majetku tvoria v súlade s účtovnými metódami a zásadami bez ohľadu na druh činnosti obce. **O zvýšení hodnoty** majetku sa neúčtuje.

Pri cenných papieroch držaných do splatnosti sa ich ocenenie odo dňa vyrovnania ich nákupu do dňa ich splatnosti postupne zvyšuje o úrokové výnosy. Podiel na základnom imaní v obchodných spoločnostiach, pre ktoré je obec materskou účtovnou jednotkou alebo v ktorých má podstatný vplyv, môže byť ocenený metódou vlastného imania. Ak obec použije túto metódu ocenenia, je povinná ju použiť na ocenenie všetkých takýchto podielov. Pri cenných papieroch emitovaných účtovnou jednotkou sa ich ocenenie odo dňa vyrovnania emisie do dňa splatnosti postupne zvyšuje o úrokové náklady na emitované cenné papiere.

Dlhodobý nehmotný, hmotný a finančný majetok sa vykazuje v súvahe v časti A. Neobežný majetok v členení podľa jednotlivých druhov dlhodobého majetku. Jednotlivé súvahové položky vychádzajú z údajov z účtovníctva. Súvahové položky neobežného majetku vyjadrujú stav dlhodobého majetku k 31.12. bežného a bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia.

V ČR sa dlhodobý majetok člení rovnako ako v SR na dlhodobý nehmotný majetok, dlhodobý hmotný majetok a dlhodobý finančný majetok. Ich vymedzenie je uvedené vo vyhláske na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR v podobe bližšej špecifikácie jednotlivých súvahových položiek.

Súvahová položka „**Dlhodobý nehmotný majetok**“ obsahuje najmä nehmotné výsledky výskumu a vývoja, software a oceníteľné práva s dobou použiteľnosti nad jeden rok, u ktorých

ocenenie prevyšuje čiastku 60 000 Kč³⁰. Za dlhodobý nehmotný majetok sa ďalej považuje technické zhodnotenie, ktorého ocenenie prevyšuje čiastku 60 000 Kč v rámci jedného účtovného obdobia. Súvahová položka „**Drobný dlhodobý nehmotný majetok**“ obsahuje majetok vymedzený pri súvahovej položke dlhodobý nehmotný majetok, pokiaľ jeho doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, avšak ocenenie je vyššie ako 7 000 Kč³¹ ale neprevyšuje sumu 60 000 Kč. Účtovná jednotka môže rozhodnúť vnútorným predpisom zníženie dolnej hranice.

Súvahová položka „**Pozemky**“ obsahuje pozemky, bez ohľadu na výšku ich ocenenia, pokiaľ nie sú tovarom. Súvahová položka „**Stavby**“ obsahuje bez ohľadu na výšku ocenenia a dobu použiteľnosti stavby, vodné a iné stavebné diela, otvárky lomov, pieskovísk, technické rekultivácie, byty a nebytové priestory, nehnuteľné kultúrne pamiatky a technické zhodnotenie takéhoto majetku, ktorého ocenenie prevyšuje čiastku 40 000 Kč.³² Súvahová položka „**Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí**“ obsahuje samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí so samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použiteľnosti nad jeden rok a ktorých ocenenie prevyšuje čiastku 40 000 Kč, vrátane technického zhodnotenia tohto majetku, ak jeho ocenenie prevyšuje tiež čiastku 40 000 Kč. Súvahová položka „**Pestovateľské celky trvalých porastov**“ obsahuje ovocné stromy a kríky vysadené na súvislom pozemku o výmere nad 0,25 ha v hustote najmenej 90 stromov alebo 1000 kríkov na 1 ha a trvalý porast viníc a chmeľníc bez nosných konštrukcií. Súvahová položka „**Základné stádo a ťažné zvieratá**“ obsahuje bez ohľadu na výšku ocenenia plemenné zvieratá, ako aj zvieratá hospodársky využívaných chovov podľa rozhodnutia účtovnej jednotky. Súvahová položka „**Drobný dlhodobý hmotný majetok**“ obsahuje zložky majetku, ktoré majú dobu použiteľnosti nad jeden rok a ocenenie je v čiastke nad 3 000 Kč³³ ale neprevyšuje čiastku 40 000 Kč. Účtovná jednotka môže rozhodnúť vnútorným predpisom o znížení dolnej hranice. Bez ohľadu na výšku obstarávacej ceny sa do drobného dlhodobého hmotného majetku zaraďujú aj predmety z drahých kovov, ak nie sú zaradené ako dlhodobý majetok a veci z finančného leasingu nakúpené nájmomcom, resp. bezodplatne prevzaté, u ktorých ocenenie neprevyšuje čiastku 40 000 Kč.

³⁰ Po prepočte kurzom ECB zo dňa 31.12.2009 (1 euro = 26,473 Kč) predstavuje suma 60 000 Kč zaokrúhlene výšku 2 266 eur.

³¹ Po prepočte kurzom ECB zo dňa 31.12.2009 (1 euro = 26,473 Kč) predstavuje suma 7 000 Kč zaokrúhlene výšku 264 eur.

³² Po prepočte kurzom ECB zo dňa 31.12.2009 (1 euro = 26,473 Kč) predstavuje suma 40 000 Kč zaokrúhlene výšku 1 511 eur.

³³ Po prepočte kurzom ECB zo dňa 31.12.2009 (1 euro = 26,473 Kč) predstavuje suma 3 000 Kč zaokrúhlene výšku 113 eur.

Súvahová položka „*Umelecké diela a predmety*“ obsahuje hnuťelný dlhodobý hmotný majetok bez ohľadu na výšku obstarávacej ceny, obstaraný za účelom výzdoby a doplnenia interiérov. K tomuto druhu majetku s obstarávacou cenou nad 10 000 Kč je potrebné doložiť fotodokumentáciu.

Súvahové položky *dlhodobého finančného majetku* obsahujú cenné papiere a podiely, ktoré budú vo vlastníctve účtovnej jednotky dlhšie ako jeden rok. Ide o majetkové účasti v osobách s rozhodujúcim, podstatným a menšinovým vplyvom, ďalej dlhodobé pôžičky, dlhové cenné papiere držané do splatnosti, súbory hnuťelných a nehnuteľných vecí prenášaných ako celok.

Tabuľka č. 22: Ocenenie nehmotného a hmotného majetku podľa vyhlášky na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR

podľa vyhlášky	od 1.1.1999 do 31.12.2009	
	v Kč	po prepočte na eur
dlhodobý nehmotný majetok vrátane technického zhodnotenia	nad 60 000 Kč	nad 2 266 eur
drobný dlhodobý nehmotný majetok	od 7 000 Kč do 60 000 Kč	od 264 eur do 2 266 eur
samostatné hnuťelné veci a ich súbory vrátane technického zhodnotenia	nad 40 000 Kč	nad 1 511 eur
drobný dlhodobý hmotný majetok	od 3 000 Kč do 40 000 Kč	od 113 eur do 1 511 eur

V ČR zo súvahových položiek vyplýva, že je členenie dlhodobého majetku rovnaké ako v SR, avšak stav dlhodobého majetku a stav oprávok k dlhodobému majetku je vertikálne členený. Pre oblasť dlhodobého hmotného, nehmotného a finančného majetku je pre účely priebežného sledovania stavu a pohybu vytvorená účtová trieda 0 – Dlhodobý majetok. Jej členenie je veľmi podobné členeniu účtov a účtových skupín v SR.

Menšie rozdiely sa vyskytli v týchto prípadoch:

- v ČR sa účtujú dopravné prostriedky na účte 022 - Samostatné hnuťelné veci a súbory hnuťelných vecí, v SR tento druh majetku sa osobitne účtuje na účte 023 – Dopravné prostriedky,
- v ČR nie je zahrnutý do rámcovej účtovnej osnovy účet 033 – Predmety z drahých kovov,
- v ČR nie sú v účtovnej triede 0 stanovené účty účtovnej skupiny 09 – Opravné položky k dlhodobému majetku, nakoľko neúčtujú o opravných položkách k dlhodobému nehmotnému a hmotnému majetku.

Účtovanie prírastkov a úbytkov dlhodobého majetku, ako aj účtovanie jeho obstarania a poskytnutia preddavkov k dlhodobému majetku v ČR je rovnaké v porovnaní s účtovaním v SR.

V ČR sa **oceňovaním** dlhodobého nehmotného a hmotného majetku zaoberá zákon o účtovníctve ČR, ktorý okrem iného vymedzuje druhy cien a stanovuje spôsob ocenenia jednotlivých druhov majetku a záväzkov, a to jednak ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu a jednak k súvahovému dňu. Vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR ďalej špecifikuje, ktoré náklady sú alebo nie sú súčasťou ocenenia dlhodobého nehmotného a hmotného majetku a jeho technického zhodnotenia.

Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu sa v ČR oceňuje dlhodobý nehmotný a hmotný majetok **obstarávacou cenou, vlastnými nákladmi alebo reprodukčnou obstarávacou cenou**. ČÚŠ č. 512 - Dlhodobý nehmotný a hmotný majetok bližšie špecifikuje oceňovanie dlhodobého nehmotného a hmotného majetku reprodukčnou obstarávacou cenou a vlastnými nákladmi. Na rozdiel od ustanovení SR sa v ČR oceňuje reprodukčnou obstarávacou cenou aj dlhodobý hmotný majetok bezodplatne obstaraný z finančného leasingu. Podľa ČÚŠ č. 513 - Dlhodobý finančný majetok sa cenné papiere a podiely oceňujú **obstarávacou cenou** (vrátane emisného ážia). Vecný vklad do obchodnej spoločnosti alebo družstva sa oceňuje tiež obstarávacou cenou, a to bez ohľadu na prípadné jeho iné ocenenie v zmluve. U dlhových cenných papieroch sa ich ocenenie zvyšuje o úrokový výnos.

K súvahovému dňu sa oceňujú **reálnou hodnotou** (trhovou hodnotou, kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca) cenné papiere, s výnimkou cenných papierov držaných do splatnosti, dlhopisov obstaraných v primárnych emisiách určených na obchodovanie, cenné papiere predstavujúce účasť s rozhodujúcim alebo podstatným vplyvom a cenné papiere emitované účtovnou jednotkou. K súvahovému dňu obec **odpisuje** len ten dlhodobý hmotný a nehmotný majetok, ktorý je využívaný pri podnikateľskej činnosti. Odpisový plán a sadzby účtovných odpisov si stanoví obec, a to z hľadiska času, doby upotrebitelnosti alebo vo vzťahu k výkonom [ČÚŠ č. 512, 2009] V zmysle ČÚŠ č. 512 sa účtovné odpisy účtujú do nákladov prostredníctvom účtu 349 – *Vysporiadanie preplatkov dotácií a ostatných záväzkov s rozpočtom územných samosprávnych celkov*. Tento spôsob účtovania sa uplatňoval aj v obciach SR do 31.12.2003. Obec ČR netvorí **opravné položky** k dlhodobému nehmotnému a hmotnému majetku, a to ani v hlavnej činnosti ani v podnikateľskej činnosti. Okrem toho neúčtuje k súvahovému dňu ani o **zvýšení hodnoty** dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku (rovnako ako v SR).

V **MR** vymedzuje nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke investičný majetok ako majetok, ktorý obec využíva pri svojej činnosti nad jeden rok. Člení ho na nehmotné aktíva, hmotný majetok, majetok prevzatý do prevádzky, do užívania, do koncesie a investičný finančný majetok. Súčasne nariadenie vlády stanovuje, že v súvahe medzi majetkom sa nevykazujú umelecké diela, vykopávky, audio a video archívy a zbierky.

Medzi **nehmotnými aktívami** sa vykazuje taký majetok nehmotného charakteru, ktorý je ocniteľný a je zvyčajne schopný obratu, t.j. pre daný majetok existuje trh. Softvér je síce zriedkakedy schopný obratu, ale používa sa dlhšie ako jeden rok a ziskava sa uňho len právo používania (ide o duševný produkt). Medzi nehmotné aktíva patrí majetkové právo okrem práv súvisiacich s nehnuteľnosťou, ďalej duševné práva (vynálezy, autorské práva, softvér, patenty, know-how a pod.), aktivované náklady na výskum a vývoj (*kísérleti fejlesztés aktivált értéke*) aktivované zriaďovacie náklady a aktivované náklady na reštrukturalizáciu. účtovnej jednotky.

Ako **hmotný majetok** sa vykazuje taký majetok (pozemky, lúky, budovy, prevádzkové zariadenia, stroje, dopravné prostriedky a pod.), ktorého doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Hmotný majetok tvorí hlavnú skupinu medzi investičným majetkom. Základnou charakteristikou je doba použiteľnosti nad jeden rok a neberie sa do úvahy kritérium ocenenia majetku (rozdiel oproti ustanoveniam predpisov SR a ČR). Keďže evidencia a každoročné účtovanie zníženia hodnoty hmotného majetku s nízkou hodnotou znamená aj pre obec záťaž, zákon o účtovníctve MR aj nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke dáva možnosť tento majetok obstarat' z bežných prostriedkov a jednorázovo odpísať s tým, že sa zachová začlenenie majetku do kategórie investičného majetku. Osobitným druhom investičného majetku je **majetok odovzdaný / poskytnutý na prevádzku, do správy, do koncesie**. Ide o majetok (nehnuteľnosť, stroje, prístroje, zariadenia, dopravné prostriedky), ktorý zostáva vo vlastníctve obce, ale prevádzkuje ho iná organizácia. [[Nariadenie vlády č.249/2000, 2009, §16 až §18](#)]

Začlenenie majetku do investičného majetku v MR platí len dovtedy, kým ho obec používa podľa pôvodného zámeru. Ak sa jeho použitie trvale zmení, potom je potrebné zmeniť aj jeho začlenenie, t.j. preradiť investičný majetok do zásob. Takéto prehodnotenie platí aj naopak, t.j. preradiť zásoby medzi investičný majetok.

Nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke umožňuje investičný hmotný majetok nezaradený do používania vykazovať v osobitnej súvahovej položke s označením „investície hmotného majetku“. V zmysle opatrenia o účtovnej závierke v SR ako aj vyhlášky ČR sa vykazuje nezaradený dlhodobý majetok nielen hmotnej ale aj nehmotnej povahy, a to v SR ako

súvahové položky s označením „obstaranie dlhodobého nehmotného majetku“ a „obstaranie dlhodobého hmotného majetku“, v ČR súvahové položky s označením „nedokončený dlhodobý nehmotný majetok“ a „nedokončený dlhodobý hmotný majetok“.

V zmysle nariadenia vlády MR sa vykazujú medzi **investičným finančným majetkom** vlastnícke podiely a vklady, dlhové cenné papiere, poskytnuté pôžičky, termínované účty s dobou splatnosti nad jeden rok, so zámerom získania dlhodobého príjmu (napríklad vo forme úrokov), resp. získaním vplyvu, riadenia, kontroly obchodnej spoločnosti. V SR a ČR sa termínované účty nevykazujú medzi neobežným majetkom.

Rovnako ako pri dlhodobom nehmotnom a hmotnom majetku, aj v prípade podielov a cenných papierov, ktoré boli vykázané medzi obežným majetkom, treba prehodnotiť a začleniť medzi investičný majetok, ak po ich obstaraní nedošlo do jedného roka k ich predaju. V prípade dlhových cenných papierov vykazovaných medzi investičným majetkom musí obec evidovať do ich splatnosti, resp. predaja naďalej medzi investičným majetkom. Tieto cenné papiere nie je potrebné presunúť do obežného majetku, ak sa obec rozhodne, že ich predá.

Na účtovanie investičného majetku boli v účtovej osnove stanovené účty z účtovej triedy 1- Investičný majetok (*Befektetett eszközök*). Účtová trieda 1 je členená na účtové skupiny, následne na účty, podúčty so štvor- a päťmiestnym číselným znakom, a to v inom zložení (inej štruktúre) ako sú vytvorené účtové skupiny a účty v účtovej triede 0 v SR a ČR:

ÚS 11 – Nehmotné aktíva (*Immateriális javak*)

ÚS 12 – Nehnutelnosti a súvisiace majetkové práva (*Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok*)

ÚS 13 – Stroje, prístroje, zariadenia a dopravné prostriedky (*Gépek, berendezések és felszerelések és járművek*)

ÚS 14 – Plemenné zvieratá (*Tenyészállatok*)

ÚS 16 – Majetok odovzdaný do používania, do správy, do koncesie, majetok prijatý do správy (*Üzemeltetésre, kezelésre átadott, koncesszióba adott, vagyonkezelésbe vett eszközök*)

ÚS 17 – Investície týkajúce sa vlastníckych podielov, dlhové CP, dlhodobé bankové vklady (*Tulajdoni részesedést jelentő befektetések és hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok, hosszú lejáratú bankbetétek*)

ÚS 18 – Obratová daň z investícií (*Felújítások, beruházások általános forgalmi adója*)

ÚS 19 – Dlhodobé poskytnuté pôžičky (*Tartósan adott kölcsönök*)

Každá účtová skupina z účtovej triedy 1 sa ďalej člení na účty v členení na sledovanie stavu majetku, zníženia hodnoty majetku, nákupu, limitu/rozpočtu nákupu, obstaranie majetku, poskytnuté preddavky a úpravu hodnoty majetku. Ďalšie detailnejšie členenie je už odporúčané, napríklad na osobitné sledovanie stavu plne odpísaného majetku, resp. členenie podľa toho, či patria do trvalého vlastníctva účtovnej jednotky alebo nie, resp. rozlíšenie majetku v závislosti od toho, či obec používa majetok v rámci hlavnej činnosti, či v rámci podnikateľskej činnosti, resp. používa aj v rámci hlavnej aj v rámci podnikateľskej činnosti.

Rovnako ako v SR a ČR aj v MR je pre účtovanie obstarania dlhodobého majetku vyhradený kalkulačný účet, na ktorom sa účtujú všetky výdavky súvisiace s obstaraním. Rovnako sa účtujú aj poskytnuté preddavky na nákup dlhodobého majetku a jeho technického zhodnotenia. Právne predpisy MR nepoznajú pojem „drobný investičný majetok“. Špecifickým druhom majetku je „majetok na sklade s nízkou hodnotou a jeho odpísaním do jedného roka“, ktorý účtujú v účtovej skupine 13 - Stroje, prístroje, zariadenia a dopravné prostriedky a vykazujú ho v súvahovej položke „Stroje, prístroje a zariadenia“. V súvahe SR aj ČR je pre tento druh drobného dlhodobého majetku vyhradený osobitný riadok.

V MR sa investičný majetok **oceňuje** ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu obstarávacou cenou, vlastnými nákladmi, resp. tzv. trhovou cenou.

Nakúpený investičný majetok oceňuje obec v cene zníženej o zľavy a zvýšené o prepravné, skladové výdavky a iné výdavky stanovené zákonom o účtovníctve, ktoré sú súčasťou obstarávacej ceny do doby uvedenia majetku do používania (napríklad sprostredkovateľské poplatky, úradné poplatky, dane súvisiace s obstaraním majetku, platené clo, administratívne poplatky atď.).

Investičný majetok vyrobený vo vlastnej réžii oceňuje obec vo vlastných nákladoch, ktoré zahŕňajú priame náklady, skladovacie náklady, priame náklady na uvedenie do prevádzky, resp. tie náklady, ktoré sú v priamej súvislosti s vyrobeným majetkom.

Investičný majetok prijatý darovaním, dedením, resp. inventarizačný prebytok sa oceňuje v trhovej cene (*az állományba vétel időpontjában ismert piaci érték*). Okrem ocenenia bezplatne získaného majetku trhovou cenou možno zaevidovať tento majetok aj cenou zistenou od dodávateľa.

Majetok, ktorý sa prijal ako odplata / úhrada pohľadávky, sa oceňuje sumou pohľadávky.

Dlhodobé cenné papiere a vklady sa oceňujú pri nadobúdaní (kúpe) obstarávacou cenou. Nadobudnuté dlhové cenné papiere sa oceňujú bez očakávaného úroku z nich.

Bezplatne prevzatý, darovaný, dedičstvom získaný, resp. novozistený finančný investičný majetok (vklady, podiely a cenné papiere) sa oceňuje trhovou cenou. [Zákon č. 100/2000 o účtovníctve, 2009, §47až50]

Oproti ustanoveniam SR a ČR zákon o účtovníctve MR používa pri bezodplatnom nadobudnutí majetku pojem „piaci érték“, ktorý možno preložiť ako trhovú cenu. Charakter tejto ceny možno porovnať s reprodukčnou obstarávacou cenou definovanou v SR a ČR.

Ku dňu zostavenia účtovnej závierky je obec MR povinná upraviť ocenenie hodnoty majetku, pričom nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke priradil pre tento účel pojem *érték helyesbítés* (úprava ocenenia). Pri nehmotných aktívach a hmotnom majetku stanovuje rôzne druhy úprav. Zníženie hodnoty majetku sa účtuje na ťarchu účtu „Zmena kapitálu“ a v prospech účtu z účtovej triedy 1 – Investičný majetok, ktorý je určený na účtovanie zníženia hodnoty majetku. Zrušenie zníženia (okrem odpisov) hodnoty majetku (tzv. znovupripísanie hodnoty) sa zaúčtuje opačným zápisom. [Nariadenie vlády č.249/2000, 2009, §24]

Jedným z úprav ocenenia majetku je zníženie v rámci plánu (*értécsökkenés terv szerint*). Porovnateľným pojmom, ktorý sa pre tento spôsob zníženia hodnoty majetku používa v SR a ČR, je **odpis majetku**. Obec v MR vypočítava odpisy podľa kľúčov predpísaných nariadením vlády o účtovníctve a účtovnej závierke, ale má možnosť stanoviť odpisové sadzby aj odlišne. V prípade, že sa očakáva, že majetok bude slúžiť vo svojej činnosti dlhšie než je stanovený čas použitia majetku na základe kľúčov v nariadení vlády, potom môže obec pri zohľadnení plánovanej doby použitia stanoviť inú sadzbu. Odpisy je potrebné účtovať štvrťročne, vypočítavajú sa zo stavu dlhodobého majetku k poslednému dňu kalendárneho štvrťroka. Zníženie hodnoty majetku nemožno účtovať pri plne odpísanom majetku a pri majetku, ktorý nebol zaradený do používania. Ak sa plne odpísaný majetok ďalej používa, potom je účelné evidovať ho na osobitnom účte v rámci majetkových (tzv. stavových) účtov. Ak vykoná obec na plne odpísanom majetku technické zhodnotenie, potom sa plne odpísaný majetok prevedie z účtu pre plne odpísaný majetok späť na majetkový (stavový) účet, a to v hodnote brutto pôvodnej sumy zvýšenej o hodnotu novej investície, resp. obnovy. Ak už obec plne odpísaný majetok nepoužíva, potom ho treba preradiť do obežného majetku (vyradenie brutto hodnoty a zníženia hodnoty). Nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke stanovuje pre každý druh investičného nehmotného a hmotného majetku inú odpisovú sadzbu (*je prílohou č. 13 dizertačnej práce*), pričom stanovuje zistenie odpisov aj pri špeciálnych druhoch pozemkov, a to v prípade pozemkov na uskladnenie nebezpečného odpadu (*veszélyes hulladék tárolására*

igénybe vett földterület, telek), resp. banských pozemkov (*bányaművelésre igénybe vett földterület*)).
[Nariadenie vlády č.249/2000, 2009, §30]

V SR sa postupuje pri stanovení odpisových sadzieb podľa zákona o účtovníctve (podľa doby používania majetku zodpovedajúcej spotrebe budúcich ekonomických úžitkov z majetku). V praxi ako pomôcku používajú obce ustanovenia zákona o dani z príjmov, ktorý stanovuje odpisové sadzby pre rovnomerné aj zrýchlené odpisovanie (*je prílohou č. 14 dizertačnej práce*), pričom vymedzuje 4 odpisové skupiny, do ktorých v zmysle prílohy k zákonu o dani z príjmov zaraďuje majetok. V ČR obec odpisuje majetok využívaný len v rámci podnikateľskej činnosti, pričom pri stanovení odpisových sadzieb vychádza z doby upotrebitelnosti alebo vo vzťahu k výkonom. Ak si obec pomôže ustanoveniami uvedenými v zákone o dani z príjmov, potom pri výpočte odpisov použije odpisové sadzby (*je prílohou č. 15 dizertačnej práce*), ktoré sa líšia v závislosti od odpisovej skupiny (majetok členia do 6 odpisových skupín).

Nad rámec plánovaného zníženia hodnoty (*terven felüli értékcsökkenés*) ako ďalší typ úpravy hodnoty majetku sa účtuje v MR vtedy, ak je účtovná hodnota nehmotného aktíva a hmotného majetku dlhodobo a významne (*tartósan és jelentősen*) vyššia ako trhovú hodnotu. Ak nastane zmena predpokladu zníženia hodnoty majetku, potom je potrebné zníženie hodnoty nad rámec plánu znížiť, resp. zrušiť a účtovnú hodnotu upraviť na trhovú hodnotu (netto hodnotu). Ak sa stane hmotný majetok v dôsledku zmeny činnosti trvale prebytočný a obec ho chce predať, ale proces predaja potrvá dlhší čas, potom musí hmotný majetok z kategórie investičný majetok preradiť do zásob. [Zákon č. 100/2000 o účtovníctve, 2009, §53] Z uvedeného ustanovenia možno vyvodiť záver, že sa pravdepodobne jedná o opravné položky k dlhodobému majetku.

V prípade vlastníckych podielov, dlhových cenných papierov sa účtuje **strata hodnoty** (*értékvesztés*), ak účtovná hodnota tohto majetku presahuje trhovú hodnotu dlhodobo a významne (podľa nariadenia vlády sa považuje za významnú sumu 20 % vstupnej ceny, resp. 100 000 HUF³⁴, a to bez ohľadu na to, či sú zaradené medzi investičný majetok alebo obežný majetok). Ak je v nasledujúcom období trhovú hodnotu investície významne a dlhodobo vyššia ako účtovná hodnota, potom o tento rozdiel treba znížiť stratu hodnoty zaúčtovanú v predchádzajúcom období, a to tzv. znovupripísaním sumy až do pôvodnej obstarávacej ceny. [Zákon č. 100/2000 o účtovníctve, 2009, §54]

³⁴ Po prepočte kurzom ECB zo dňa 31.12.2009 (1 euro = 270,42 HUF) predstavuje suma 100 tisíc forintov zaokrúhlene výšku 370 eura.

V horeuvedených odsekoch sa vymedzili možné spôsoby zníženia hodnoty majetku (zníženie hodnoty v rámci a nad rámec plánu, resp. strata hodnoty). Nariadenie vlády stanovuje možnosť zvýšenia hodnoty majetku **trhovou hodnotou**. Takáto úprava hodnoty majetku (hmotného, nehmotného a finančného) nie je pre obec povinná. Ak však využije túto možnosť, potom musí stanoviť, na základe akých trhových informácií zistí trhovú hodnotu, ako možno dokázať dôveryhodnosť týchto informácií. Najprv zistí účtovnú hodnotu investičného majetku upravenú o odpisy, opravné položky a stratu hodnoty majetku, pričom musí zohľadniť aj prípadné tzv. znovupripísanie hodnoty majetku. Potom môže zistiť rozdiel medzi účtovnou a trhovou hodnotou. Ak trhovú cenu k súvahovému dňu významne prevýši účtovnú hodnotu, potom rozdiel medzi dvoma hodnotami sa vykáže na osobitnom účte, ktorý slúži na účtovanie úprav hodnoty majetku (na strane Má dať) a na účte oceňovacej rezervy (na strane Dal). Ak v ďalšom účtovnom období bude trhovú cenu k súvahovému dňu významne nižšia než účtovná hodnota, potom ide o zníženie hodnoty nad rámec plánu a zruší sa účtovný zápis z predchádzajúceho obdobia, kedy obec účtovala o zvýšení hodnoty majetku. Vo vnútornom predpise musí obec stanoviť výšku významnosti. Majetok ocenený trhovou cenou treba každoročne znovu prepočítať novou trhovou cenou a porovnať s účtovnou hodnotou. [[Zákon č. 100/2000 o účtovníctve, 2009, §56](#)]

Investičný majetok **vykazuje** obec MR v súvahe v členení podľa jednotlivých druhov investičného majetku, pričom špecifickou súvahovou položkou je „majetok prevzatý do prevádzky, do užívania, do koncesie“ (v SR a ČR nie je vymedzená osobitná súvahová položka). Majetok sa vykazuje v súvahe v netto účtovnej hodnote, čo znamená, že obstarávacia cena je znížená o plánované zníženie hodnoty majetku (kumulované odpisy), o zníženie hodnoty nad rámec plánu (opravné položky) a zvýšená o pripísanú sumu zo zníženia hodnoty nad rámec plánu (zrušenie opravnej položky).

V procese harmonizácie a regulácie účtovníctva boli vo vzťahu k účtovnému zobrazeniu dlhodobého majetku do konca roku 2009 vydané viaceré Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor. Pre určenie správneho použitia štandardu bol vytvorený rozhodovací diagram, ktorého úlohou je stanoviť, ktorý IPSAS je potrebné použiť pre rôzne druhy majetku. (*je prílohou č. 16 dizertačnej práce*)

IPSAS 13 – Prenájmy (Leases) charakterizuje finančný a operatívny prenájom. Vzhľadom na to, že ide o špecifické formy obstarania majetku a osobitné spôsoby jej účtovného zobrazenia, v dizertačnej práci táto problematika nie je riešená.

IPSAS 16 – Investície do nehnuteľnosti (*Investment property*) definuje špeciálnu skupinu majetku, ktorú právna úprava SR, ČR ani MR osobitne nerieši. Ide o nehnuteľný majetok (pozemky, budovy), ktoré účtovná jednotka obstarala za účelom výnosov z prenájmu alebo zisku pri náraste hodnoty. Štandard vyžaduje, aby voľba medzi modelom oceňovania historickými cenami a modelom oceňovania reálnou hodnotou nebola možná v prípade operatívneho leasingu nehnuteľnosti klasifikovaného ako investíciu do nehnuteľnosti. Zmena ocenenia nehnuteľnosti v prípade precenenia na reálnu hodnotu sa vykazuje ako výnos alebo náklad bežného obdobia vo Výkaze o finančnej výnosnosti. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 456-457]

Vo vzťahu k skúmaným problémom v dizertačnej práci analyzujeme najmä **IPSAS 17 – Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia** (*Property, plant and equipment*). Charakterizuje tento majetok ako majetok, ktorý sa využíva dlhšie ako jeden rok a používa sa na výrobu, poskytovanie služieb alebo na administratívne účely. IPSAS 17 sa nezaobrá majetkom, ktorými sú biologické aktíva vzťahujúce sa na poľnohospodársku výrobu a ťažobné práva, ani zdroje nerastných surovín ako ropa, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje. Tento štandard sa používa na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, vrátane:

- ♦ majetku, ktorý je súčasťou prírodného a kultúrneho dedičstva (*Heritage Assets*). Príkladom takéhoto majetku so špecifickým kultúrnym, environmentálnym alebo historickým významom sú historické budovy a pamiatky, archeologické náleziská, chránené prírodné územia, prírodné zdroje a umelecké diela. „Štandard nevyžaduje vykazovanie tohto majetku, ktorý by inak spĺňal definíciu a podmienky vykazovania nehnuteľností, strojov a zariadení. Ak účtovná jednotka vykazuje tento druh majetku, musí aplikovať ustanovené požiadavky vykazovania a môže, ale nie je povinná, použiť požiadavky na oceňovanie tohto štandardu.“ [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 252] K problémovým oblastiam patria nasledovné skutočnosti: Tento druh majetku ako súčasti prírodného a kultúrneho dedičstva je často nenahraditeľný a jeho hodnota môže rásť napriek zhoršujúcemu sa technickému stavu. Jeho cena sa neodvíja od trhovej ceny. Použitelnosť sa ťažko odhaduje a môže byť aj vyše sto rokov. Rozhodnutie o jeho vykazovaní a oceňovaní je ovplyvnené aj ďalším znakom, a to schopnosť jeho využitia. „Niektorý majetok, ktorý je súčasťou prírodného a kultúrneho dedičstva, môže mať inú schopnosť využitia, ako je jeho dedičná hodnota, v štandarde je uvedený príklad historickej budovy používanej na kancelárske účely. V tomto prípade môže byť vykazovaný a oceňovaný rovnakým spôsobom ako iné položky dlhodobého hmotného majetku. Pre iný majetok tohto druhu je schopnosť využitia

obmedzená jeho dedičnými charakteristikami, v štandarde sú ako príklady uvedené pamiatky a zručaniny“. [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 252]

- ♦ infraštruktúrnych aktív ako napríklad cesty, energetické rozvody, kanalizačné a vodné siete, telekomunikačné siete,
- ♦ špeciálnych vojenských zariadení.

IPSAS 17 sa osobitne zaoberá majetkom, ktorý je súčasťou prírodného a kultúrneho dedičstva, s cieľom zvýšiť kvalitu vykazovania v tejto oblasti. Tento druh majetku je definovaný ako majetok historickej, umeleckej, vedeckej, technologickej, geofyzikálnej alebo environmentálnej hodnoty, ktorý je predmetom vlastníctva a udržiava sa kvôli tomu, že prispieva k rozvoju vzdelania a kultúry; a tento cieľ je významný pre činnosť subjektu, ktorý ho vlastní. Ak sa dá oceniť, vykazuje sa v súvahe, v opačnom prípade v poznámkach.

IPSAS 17 definuje pojmy, z ktorých sú pre správne pochopenie **ocenenia** majetku dôležité:

- **účtovná hodnota** (*Carrying amount*) = suma, v ktorej je vykázaný majetok, po odpočítaní kumulovaných odpisov a kumulovaných strát zo zníženia hodnoty,
- **obstarávacia cena** (*Cost*) je suma zaplatenej peňažnej hotovosti alebo peňažných ekvivalentov, prípadne reálna hodnota inej úhrady, vynaloženej na nadobudnutie majetku v čase jeho kúpy alebo zhotovenia,
- **odpis** (*Depreciation*) je systematické rozvrhnutie odpisovateľnej čiastky majetku na dobu jeho použiteľnosti,
- **odpisovateľnou čiastkou** (*Depreciable amount*) je obstarávacia cena majetku alebo iná čiastka, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu, znížená o jeho reziduálnu / zvyšnú hodnotu,
- **reálna hodnota** (*Fair value*) je suma, za ktorú možno vymeniť danú položku majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými súhlasiacimi stranami,
- **strata zo zníženia hodnoty majetku určeného na zabezpečenie príjmov** = čiastka, o ktorú účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho spätne ziskateľnú čiastku,
- **strata zo zníženia hodnoty majetku neurčeného na zabezpečenie príjmov** = čiastka, o ktorú účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho spätne ziskateľnú využiteľnú čiastku,
- **spätne ziskateľná suma** je výsledná predajná cena majetku alebo jeho použiteľná hodnota, podľa toho, ktorá z týchto dvoch hodnôt je vyššia,
- **reziduálna hodnota majetku** je odhadovaná suma, ktorú by jednotka v súčasnosti získala z vyradenia daného majetku po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie, ak by bol majetok dlhšie používaný a jeho stav by zodpovedal očakávanému stavu ku koncu jeho doby použiteľnosti,

- **doba použitelnosti** je obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude k dispozícii jednotke na používanie; alebo počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých tvorbu jednotka očakáva z majetku. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 496-497, preklad z IAS č. 16]

Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu (ocenenie pri rozpoznaní = *Measurement at Recognition*) sa dlhodobý hmotný majetok podľa IPSAS 17 v čase obstarania zaúčtuje v obstarávacej cene (*cost*), ktorá zahŕňa cenu obstarania a náklady na jeho obstaranie alebo sa v prípade bezodplatného nadobudnutia majetku alebo pri prevode majetku (*acquired through a non-exchange transaction*) použije reálna hodnota (*fair value*). [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 500] IPSAS 17 ďalej ustanovuje, aké náklady sú súčasťou obstarávacej ceny a aké náklady nemôžu vchádzať do obstarávacej ceny. Štandard vysvetľuje, že náklady vynaložené na každodennú údržbu nehnuteľností, strojov a zariadení sa vykazujú ako súčasť výsledku hospodárenia.

K súvahovému dňu (následné ocenenie = *Measurement after Recognition*) sa môže účtovná jednotka rozhodnúť, či si zvolí model oceňovania obstarávacou cenou (*the Cost Model*) /v tzv. historických cenách/ alebo model precenenia (*the Revaluation Model*) a tento model použije pre všetky druhy nehnuteľností, strojov a zariadení. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 504]

Model oceňovania obstarávacou cenou vyžaduje, aby sa majetok v účtovnej závierke oceňoval obstarávacou cenou zníženou o oprávky a opravné položky. **Model precenenia** vychádza z toho, že sa môže spoľahlivo určiť reálna hodnota majetku.³⁵ Množstvo precenení závisí od toho, ako sa mení reálna hodnota položiek majetku. Ak sa reálna hodnota majetku významne líši od jeho účtovnej hodnoty, potom je nevyhnutné jeho ročné precenenie. Každoročné precenenie nie je nutné u tých položiek majetku, ktoré vykazujú len nevýznamný

³⁵ „Reálna hodnota položiek pozemkov je obvykle určená odhadom, ktorý vychádza z informácií trhu. Reálna hodnota položiek budov a zariadení je obvykle jejich tržní cenou určenou odhadom. Odhad reálné hodnoty aktiva je za normálnych okolností proveden znalcom z oboru oceňování, který má odpovídající a uznávanou odbornou kvalifikaci. V případě mnoha aktiv bude reálna hodnota snadno zjistitelná prostřednictvím cen kótovaných na aktivním a likvidním trhu. Aktuální tržní ceny mohou být získány zpravidla pro pozemky, nespécializované budovy, motorové dopravní prostředky a řadu dalších typů budov a zařízení. U některých aktiv veřejného sektoru může být obtížné stanovit jejich tržní hodnotu, protože nedochází s tímto aktivem k žádným tržním transakcím. Některé účetní jednotky veřejného sektoru mohou mít takových aktiv významné množství. Pokud nejsou dostupné průkazné informace pro stanovení tržní ceny prostřednictvím aktivního a likvidního trhu s položkami pozemků, budov a zařízení, pak může být reálná hodnota položky určena pomocí srovnání s hodnotou jiné položky podobných vlastností, v obdobném stavu a lokalitě.“ [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 504-505]

pohyb svojej reálnej hodnoty. Potom môže byť precenenie každé tri až päť rokov. [\[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 505-506\]](#)

Dlhodobý hmotný majetok (nehnuteľnosti, stroje a zariadenia) sa počas používania **odpisuje**. Štandard IPSAS 17 vyžaduje, aby účtovná jednotka určila odpisovú sadzbu samostatne pre každú významnú časť položky nehnuteľností, strojov a zariadení. Odpisovať majetok by mala účtovná jednotka *od momentu pripravenosti na používanie* až do konca jeho životnosti. Odpisy sa alokujú počas doby použiteľnosti / životnosti majetku, odpisovať by sa malo aj v prípade, že sa majetok v priebehu obdobia nepoužíva. Metóda odpisovania by mala odrážať rozsah a spôsob, akým účtovná jednotka prijíma ekonomické úžitky vyplývajúce z používania majetku. [\[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 491\]](#) Účtovná jednotka by mala pravidelne ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, prehodnocovať dobu použiteľnosti životnosti majetku a reziduálnu hodnotu, a mala by upraviť odpis za bežné a budúce účtovné obdobia v prípade, ak nastanú skutočnosti naznačujúce iné využívanie majetku. [\[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 508\]](#)

Ďalšími súvisiacimi medzinárodnými účtovnými štandardmi sú **IPSAS 21- Zníženie hodnoty majetku neurčeného na zabezpečenie príjmov** (*Impairment of Non-Cash Generating Assets*) a **IPSAS 26 - Zníženie hodnoty majetku určeného na zabezpečenie príjmov** (*Impairment of Cash-Generating Assets Page*). Štandardy pod pojmom „Cash Generating Assets“ (majetok určený na zabezpečenie príjmov) rozumejú majetok, ktorého prvotným cieľom je ich držanie za účelom generovania komerčných výnosov, a všetko ostatné sa považuje podľa IPSAS 21 za „Non- Cash Generating Assets“ (majetok neurčený na zabezpečenie príjmov). Vlastníctvo k majetku za účelom tvorby „komerčného výnosu“ ukazuje, že účtovná jednotka zamýšľa vyťažiť kladný peňažný príliv z tohto majetku a získať komerčný výnos, ktorý vyjadruje riziko vyvolané držaním tohto majetku. Príkladom môže byť nemocnica (budova), ktorá je postavená pre platiacich pacientov. V niektorých prípadoch nemusí byť jasné, či prvotným cieľom držby majetku je komerčný výnos. Napríklad verejná nemocnica má desať oddelení, z ktorých deväť sa využíva pre platiacich pacientov na komerčnej báze a jedno oddelenie je využívané pre neplatiacich pacientov. Pacienti všetkých oddelení spoločne používajú nemocničné zariadenie. Určiť mieru, akou majetok vytvára peňažné toky, je často ťažké. [\[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 630-631\]](#)

IPSAS 21 stanovuje, že účtovná jednotka každoročne ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, je povinná prehodnotiť náznak toho, že má majetok zníženú hodnotu. Ak

existuje takýto náznak, je potrebné odhadnúť spätne ziskateľnú čiastku využiteľnosti majetku. Na zistenie môžu slúžiť externé alebo interné informácie. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 632] Na ocenenie sa použije buď čistá predajná cena z predaja majetku po odpočítaní nákladov na predaj alebo súčasná hodnota zostávajúceho potenciálu služieb, a to podľa toho, ktorá je nižšia. Zníženie hodnoty sa zaúčtuje do nákladov a následne sa upraví odpisový plán na základe novej hodnoty majetku. Zníženie hodnoty je možné v nasledujúcich rokoch zrušiť maximálne do výšky účtovnej hodnoty majetku, ak by sa odpisoval podľa pôvodného odpisového plánu.

Porovnanie a vyhodnotenie

Jedným z kritérií zaradenia majetku do kategórie dlhodobého / investičného majetku je **doba použiteľnosti** nad 1 rok, ktorý platí vo všetkých skúmaných krajinách (SR, ČR, MR), a je to v súlade s IPSAS. V SR nie je zadefinovaný pojem doba použiteľnosti, v ČR sa v zmysle vyhlášky na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR rozumie doba, po ktorú je majetok využiteľný pre súčasnú činnosť alebo je možné ho držať pre ďalšiu činnosť alebo môže slúžiť ako podklad, resp. súčasť zdokonaľovaných alebo iných postupov a riešení. IPSAS 17 definuje dobu použiteľnosti ako obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude k dispozícii jednotke na používanie; alebo počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých tvorbu jednotka očakáva z majetku.

Ďalším kritériom zaradenia niektorých zložiek dlhodobého majetku v SR a ČR je ich **ocenenie** (ide o dlhodobý nehmotný majetok, vrátane jeho technického zhodnotenia, o drobný nehmotný majetok, o samostatné hnutelné veci a ich súbory, vrátane ich technického zhodnotenia a o drobný hmotný majetok), pričom hranicu ocenenia tohto nehmotného a hmotného majetku stanovuje v SR zákon o dani z príjmov, v ČR vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR. V MR ani podľa IPSAS nie je stanovené kritérium ocenenia dlhodobého majetku.

Tabuľka č. 23: Ocenenie dlhodobého nehmotného a hmotného majetku obstaraného k 31.12.2009 v skúmaných krajinách

Druh dlhodobého majetku	SR	ČR	MR	IPSAS
nehmotný majetok (NM)	nad 2 400 eur	po prepočte nad 2 266 eur	-	-
technické zhodnotenie NM	nad 1 700 eur	po prepočte nad 2 266 eur	-	-
drobný nehmotný majetok	-	po prepočte od 264 eur do 2 266 eur	-	-
samostatné hnutelné veci a ich súbory	nad 1 700 eur	po prepočte nad 1 511 eur	-	-
technické zhodnotenie HM	nad 1 700 eur	po prepočte nad 1 511 eur	-	-
drobný hmotný majetok	-	po prepočte od 113 eur do 1 511 eur	-	-

Kým v SR sa hranica ocenenia dlhodobého nehmotného a uvedeného hmotného majetku v sledovanom období menila, v ČR sa od 1.1.1999 stanovená hranica ocenenia nehmotného a uvedeného hmotného majetku nezmenila. Vychádzajúc zo stavu legislatívy k 31.12.2009 možno konštatovať, že je hranica ocenenia vymedzeného dlhodobého majetku v SR a ČR približne na rovnakej úrovni. Výnimkou je technické zhodnotenie nehmotného majetku, ktorého výška v SR je rovnaká s výškou technického zhodnotenia hmotného majetku, ale odlišná od výšky technického zhodnotenia nehmotného majetku v ČR.

V prípade vymedzenia **drobného dlhodobého nehmotného a hmotného majetku** v ČR je stanovený interval jeho ocenenia, s tým, že účtovná jednotka sa môže rozhodnúť vnútorným predpisom o znížení dolnej hranice. V SR dolná hranica ocenenia drobného dlhodobého nehmotného a hmotného majetku neexistuje, nie je však vylúčené, aby si obec stanovila dolnú hranicu vo vnútornom predpise.

Vo vymedzení dlhodobého nehmotného, hmotného a finančného majetku existujú aj iné odlišnosti v skúmaných krajinách. Do dlhodobého nehmotného majetku sa v ČR aj MR zaraďujú aj **nehmotné výsledky výskumu**. V SR boli z vymedzenia dlhodobého nehmotného majetku v zmysle ustanovení opatrenia o postupoch účtovania od 1.1.2008 vyňaté, a to vzhľadom na značnú neistotu využiteľnosti tohto druhu majetku v budúcnosti. Do 31.12.2009 nebol vydaný IPSAS, ktorý by sa zaoberal osobitne nehmotným majetkom. Až v januári 2010 bol vydaný IPSAS 31 - Nehmotné aktíva.

Osobitným druhom dlhodobého majetku v MR je **majetok odovzdaný / poskytnutý na prevádzku, do správy, do koncesie**. Ide o majetok (nehnutelnosť, stroje, prístroje, zariadenia, dopravné prostriedky), ktorý zostáva vo vlastníctve obce, ale prevádzkuje ho iná organizácia. Ich stav aj zníženie hodnoty (odpisy) účtuje obec, ktorá ho vlastní, ale nepoužíva.

Začlenenie majetku do dlhodobého majetku platí v MR len dovtedy, kým ho obec používa podľa pôvodného zámeru. Ak sa jeho použitie trvale zmení, potom zmení aj jeho začlenenie. Takéto prečlenenie majetku sa v praxi v SR nevykonáva. Príkladom je dlhodobý majetok obstaraný za účelom jeho dlhodobého používania, ktorý sa podľa rozhodnutia obce presunie do obežného majetku v dôsledku jeho plánovaného predaja.

Špecifickým druhom dlhodobého majetku obcí sú **umelecké diela, zbierky a predmety z drahých kovov**. V SR sa umelecké diela, zbierky a predmety z drahých kovov vykazujú jednak ako dlhodobý hmotný majetok, ak sú obstarané za účelom výzdoby a doplnenia interiérov, jednak ako dlhodobý finančný majetok, ak sú obstarané za účelom dlhodobého uloženia voľných peňažných prostriedkov, alebo tvoria súčasť stavebných projektov. Ako umelecké

dielo sa neúčtuje predmet múzejnej hodnoty a galerijnej hodnoty, ďalej historický knižničný dokument a historický knižničný fond, pamiatkový fond ako aj literárne, vedecké a umelecké dielo podľa osobitných predpisov. V ČR „majú umelecké diela a predmety tiež špecifické postavenie v kategórii dlhodobého majetku. Ide o predmety, ktoré predstavujú hnutelný dlhodobý hmotný majetok bez ohľadu na výšku obstarávacej ceny a ktoré boli obstarané za účelom výzdoby a doplnenia interiérov a exteriérov. Predpokladá sa, že ich možno oceniť. Takto obstarané umelecké diela a ostatné predmety obdobného charakteru nie sú súčasťou stavieb. Obstarané predmety za účelom výzdoby a doplnenia interiérov a exteriérov, ktoré *nie sú originálom* (t.j. *nie sú umeleckým dielom, napr. reprodukcia*) a sú v cene do 40 tisíc Kč, sa účtujú do nákladov a súčasne sa evidujú ako drobný dlhodobý hmotný majetok. Ak majú uvedené predmety nižšiu cenu než je stanovená hranica pre drobný dlhodobý hmotný majetok, môžu sa evidovať na podsúvahových účtoch.“ [Nováková, Š., 2008a, s. 16] Vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR stanovuje podobne ako v SR, že umelecké diela, predmety múzejnej a galerijnej hodnoty, stále výstavné súbory, knižničné zbierky, hnutelné a nehnuteľné kultúrne pamiatky, výtvarné diela a iné podľa osobitných zákonov sa neuvádzajú v súvahovej položke „umelecké diela“. Právne predpisy ČR nevymedzujú osobitne umelecké diela a zbierky (ako dlhodobý finančný majetok), ktoré sú obstarané za účelom dlhodobého uloženia voľných peňažných prostriedkov. V MR sa umelecké diela a zbierky, vykopávky, audio a video archívy podľa osobitných predpisov neúčtujú ani nevykazujú v účtovnej závierke, vedú sa len v osobitnej evidencii bez uvedenia hodnoty. IPSAS 17 kladie osobitný dôraz na majetok, ktorý je súčasťou prírodného a kultúrneho dedičstva. IPSAS 17 nevyžaduje vykazovanie uvádzaného majetku, ktorý by inak spĺňal definíciu a podmienky vykazovania nehnuteľností, strojov a zariadení. Ak sa však vo výkaze uvedie, musia sa aplikovať požiadavky vykazovania uvedené v IPSAS.

IPSAS rozlišuje **majetok určený alebo neurčený na zabezpečenie príjmov**, právna úprava SR, ČR ani MR nepozná tieto pojmy.

Dlhodobý majetok SR sa vykazuje ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, v historických **cenách** upravený o oprávky a opravné položky. Cenné papiere s výnimkou cenných papierov držaných do splatnosti, cenných papierov emitovaných účtovnou jednotkou a podielov na základoch imaní v obchodných spoločnostiach, pre ktoré je účtovná jednotka materskou účtovnou jednotkou alebo v ktorých má účtovná jednotka podstatný vplyv sa oceňujú reálnou hodnotou. Dlhodobý majetok ČR sa vykazuje v historických cenách, neupravený o kumulatívne odpisy a o opravné položky. Obce účtujú o účtovných odpisoch len

pri dlhodobom majetku používanom v podnikateľskej činnosti, avšak nie prostredníctvom oprávok, ale prostredníctvom špecifického účtu 349 – Vysporiadanie preplatkov dotácií a ostatných záväzkov s rozpočtom územných samosprávnych celkov. Opravné položky k dlhodobému majetku obce ČR vôbec neúčtujú, a to ani v hlavnej činnosti ani v podnikateľskej činnosti. Cenné papiere s výnimkou cenných papierov držaných do splatnosti, dlhopisov obstaraných v primárnych emisiách určených na obchodovanie, cenné papiere predstavujúce účasť s rozhodujúcim alebo podstatným vplyvom a cenné papiere emitované účtovnou jednotkou sa oceňujú reálnou hodnotou. V účtovníctve ČR založenom na peňažnej báze nemožno uplatniť princíp opatrnosti, v dôsledku čoho nemá účtovníctvo dostatočnú vypovedaciu schopnosť o finančnej situácii účtovnej jednotky. V tomto koncepte vidí aj prof. Ing. Dana Kovanicová, CSc. nevýhodu obcí, ako aj nesúlad s Medzinárodnými účtovnými štandardmi pre verejný sektor. V MR sa majetok oceňuje historickou cenou, ktorá sa upravuje o odpisy (zníženie hodnoty v rámci plánu), opravné položky (zníženie hodnoty nad rámec plánu) a obec sa môže dobrovoľne rozhodnúť, či využije aj ďalšiu možnosť úpravy hodnoty majetku, a to možnosť ocenenia majetku trhovou hodnotou. IPSAS 17 umožňuje využívať dva druhy modelov oceňovania dlhodobého hmotného majetku, a to oceňovania v historických cenách, ktorý vyžaduje, aby sa majetok v účtovnej závierke oceňoval obstarávacou cenou (cost) zníženou o oprávky a opravné položky, a model oceňovania v reálnych cenách, ktorý vychádza z toho, že sa určí reálna (trhová) cena dlhodobého majetku a každý rok pri zostavení účtovnej závierky sa majetok precení na reálnu hodnotu. Právna úprava SR a ČR účinná k 31.12.2009 neumožňuje používať model oceňovania dlhodobého hmotného majetku v reálnych cenách. V MR obec môže, ale nemusí uplatniť model precenenia majetku. IPSAS presnejšie definuje prípady zníženia ocenenia a aj spôsoby ocenenia v prípade tohto zníženia hodnoty majetku.

Rozdiel medzi ustanoveniami právnych úprav v sledovaných krajinách, ako aj v porovnaní s IPSAS je aj v **odpisovaní** dlhodobého majetku. Obce SR odpisujú dlhodobý nehmotný a hmotný majetok bez ohľadu na to, či tento majetok používajú v hlavnej alebo podnikateľskej činnosti (počnúc od 1.1.2003). Obce v ČR odpisujú dlhodobý hmotný a nehmotný majetok využívaný len pri prevádzkovaní podnikateľskej činnosti. V MR sa investičný majetok odpisuje (tzv. zníženie hodnoty majetku v rámci plánu) pravidelne - štvrťročne podľa skutočného používania úmerne s časom. Vypočítava sa podľa klúčov predpísaných v nariadení vlády o účtovníctve a účtovnej závierke, resp. podľa klúčov upravených účtovnou jednotkou.

V súvahe SR sa súvahové položky dlhodobého majetku (horizontálne) členia na hodnotu majetku pred úpravou jeho ocenenia oprávkami a opravnými položkami (tzv. brutto ocenenie

majetku), na korekciu hodnoty majetku (prostredníctvom oprávok a opravných položiek) a na hodnotu majetku po úprave jeho ocenenia (tzv. netto ocenenie majetku). V ČR sa hodnota dlhodobého majetku vykazuje len v brutto ocenení majetku (osobitnú súvahovú položku - oprávky k dlhodobému majetku vykazujú príspevkové organizácie). Na rozdiel od súvahových položiek v SR a ČR sa v súvahe MR vykazujú osobitne súvahové položky na vykázanie zvýšenia hodnoty majetku (na trhovú hodnotu).

Zo získaných poznatkov a porovnaní ustanovení právnych predpisov v skúmaných krajinách a v kontexte s IPSAS možno vyvodiť nasledovné závery:

- Kritériom zaradenia majetku do dlhodobého majetku by nemuselo byť ocenenie majetku. Dôležitá je doba použiteľnosti a úmysel obce používať majetok dlhodobo.
- Vzhľadom na to, že špecifický druh majetku – majetok, ktorý je súčasťou prírodného a kultúrneho dedičstva, sa ťažko oceňuje, jeho hodnota môže neustále rásť, je vhodné ich vykazovať len v poznámkach účtovnej závierky, či už hodnotou, alebo len uvedením zoznamu takéhoto majetku vo vlastníctve obce.
- použitím modelu precenenia majetku ako ďalšej metódy ocenenia podľa IPSAS 17 navrhuje by sa na jednej strane určite dosiahol vernejší a pravdivejší obraz o finančnej situácii účtovnej jednotky, ale na druhej strane by išlo o časovo a finančne náročný proces oceňovania majetku.

4.2.3.2 Definícia, oceňovanie a vykazovanie obežného majetku

V právnych predpisoch účtovníctva SR sa pojem „obežný majetok“ uvádza len v súvahe (okrem toho sa používa aj v odbornej literatúre). V ČR je porovnateľným pojmom „obežné aktíva“, v MR „obežný majetok / forgóeszközök“ a IPSAS 1 „obežný majetok / current assets“. Ďalší text tejto časti dizertačnej práce je rozčlenený v zmysle súvahových položiek obežného majetku. Vzhľadom na to, že sa nerozlišuje tento majetok rovnako vo všetkých skúmaných krajinách, prvá časť je venovaná zásobám, druhá časť pohľadávkam a poslednú časť tvoria ostatné druhy obežného majetku.

Definícia, oceňovanie a vykazovanie zásob
--

V SR sa zásoby v zmysle opatrenia o postupoch účtovania považujú za krátkodobý majetok (jeho doba použiteľnosti je najviac jeden rok) a pod pojmom **zásoby sa chápe** materiál (suroviny, pomocné a prevádzkové látky, náhradné dielce, obaly a drobný hmotný majetok), zásoby vlastnej výroby (nedokončená výroba, polotovary vlastnej výroby, výrobky, zvieratá) a tovar.

Zásoby sa **oceňujú** ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu v závislosti od spôsobu ich získania nasledovne:

- a) nakúpené zásoby – obstarávacou cenou,
- b) zásoby vytvorené vlastnou činnosťou – vlastnými nákladmi³⁶,
- c) príchovky a prírastky zvierat – vlastnými nákladmi. Ak nemožno zistiť tieto náklady, potom sa oceňujú reprodukčnou obstarávacou cenou,
- d) bezodplatne získané zásoby, prebytky zásob, odpad a zvyškové produkty – reprodukčnou obstarávacou cenou. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §25, Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §35]

Úbytok zásob rovnakého druhu sa účtuje v ocenení cenou zistenou váženým aritmetickým priemerom z obstarávacích cien alebo vlastných nákladov alebo spôsobom, keď prvá cena na ocenenie prírastku zásob sa použije ako prvá cena na ocenenie úbytku zásob. Vážený aritmetický priemer sa počíta najmenej raz za mesiac. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §25, Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §35]

Obstarávaciu cenu zásob možno rozčleniť na cenu, za ktorú sa majetok obstaral a náklady súvisiace s obstaraním alebo na vopred určenú cenu, za ktorú sa majetok obstará a odchýlku od skutočnej ceny, za ktorú sa majetok obstará a náklady súvisiace s obstaraním. Pri vyskladnení zásob sa tieto náklady alebo odchýlky rozpúšťajú spôsobom uvedeným vo vnútornom predpise účtovnej jednotky. [Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §35]

Ak ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sú budúce ekonomické úžitky zásob nižšie ako ich ocenenie v účtovníctve, ocenia sa v **čistej realizačnej hodnote**, ktorou sa rozumie predpokladaná predajná cena zásob znížená o predpokladané náklady na ich dokončenie a náklady súvisiace s ich predajom. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §26]

Ocenenie zásob sa upraví **opravnými položkami**, ak existuje opodstatnený predpoklad zníženia hodnoty majetku pod jeho účtovnú hodnotu. Opravné položky sa zrušia alebo sa zmení ich výšky, ak nastane zmena predpokladu zníženia hodnoty. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §26]

Pre sledovanie stavu a pohybu zásob sú v rámci rámcovej účtovej osnovy vytvorené účty v účtovej triede 1 – Zásoby. Obstaranie, prírastky a úbytky zásob sa účtujú *spôsobom A*, nakoľko

³⁶ V zmysle § 25 zákona o účtovníctve SR sú **vlastnými nákladmi** zásob vytvorených vlastnou činnosťou priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktorá sa vzťahuje na výrobu alebo na inú činnosť.

spôsob B môžu uplatniť len tie účtovné jednotky, na ktoré sa nevzťahuje povinnosť overiť účtovnú závierku audítorom a obce túto povinnosť majú. Pri spôsobe A sa zásoby materiálu a tovaru pri ich obstaraní účtujú na kalkulačný účet (111 – Obstaranie materiálu, resp. 131 – Obstaranie tovaru) spolu s nákladmi súvisiacich s ich obstaraním. Použitie kalkulačných účtov je fakultatívne podľa rozhodnutia obce. „Ak sa použije spôsob A účtovania zásob, možno nákupy materiálu účtovať priamo na účet 112 – Materiál na sklade resp. 132 – Tovar na sklade.“ [Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §36] Kalkulačné účty zásob nemôžu vykazovať na konci roka zostatok (preto nie sú ani vytvorené osobitné súvahové riadky tak, ako bolo stanovené pri dlhodobom majetku). V prípade, že obec predsa len vykazuje nejaký zostatok k 31.12., je potrebné preúčtovať ho na iný majetkový účet (119 – Materiál na ceste, 139 – Tovar na ceste), resp. zaúčtovať ako nevyfakturovanú dodávku (napríklad na účet 326 – Nevyfakturované dodávky alebo účet 323 – Krátkodobé rezervy). Úbytky zásob materiálu a tovaru sa v priebehu roka účtujú do nákladov. Pri uzavieraní účtovných kníh sa inventarizačné rozdiely materiálu a tovaru účtujú do nákladov (v prípade manka) alebo do výnosov (v prípade prebytku). V prípade zásob vlastnej výroby sa prírastky účtujú na ťarchu účtu účtovej skupiny 12 - Zásoby vlastnej výroby so súvzťažným zápisom v prospech účtov účtovej skupiny 61 - Zmena stavu vnútroorganizačných zásob, vyskladnenie opačným zápisom ako boli účtované prírastky a pri uzavieraní účtovných kníh sa inventarizačné rozdiely zásob vlastnej výroby účtujú do nákladov (v prípade manka) alebo do výnosov (v prípade prebytku).

V SR sa zásoby **vykazujú v súvahe** v časti aktív ako obežný majetok, a to v členení podľa jednotlivých druhov zásob. V jednotlivých súvahových riadkoch sa vykazuje stav zásob k 31.12. bežného a bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia (napríklad súčiastky a materiál na opravu na sklade, pohonné hmoty v nádržiach a pod.) Rovnako ako pri ostatných druhoch majetku, aj pri zásobách existuje stĺpec korekcia, kde sa vykazujú zostatky vytvorených opravných položiek.

V ČR sa definujú jednotlivé druhy zásob rovnako ako v SR v nižšom právnom predpise (vo vyhláške na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR). Ich obsahové vymedzenie je také isté ako v SR. Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu sa prírastky a úbytky zásob **oceňujú** rovnako ako v SR. V znení zákona o účtovníctve ČR ak sa ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (pri inventarizácii zásob) zistí, že predajná cena zásob znížená o náklady spojené s predajom je nižšia než cena použitá v účtovníctve, zásoby sa ocenia v účtovníctve a v účtovnej závierke touto nižšou cenou. Podľa vyhlášky na vykonávanie

niektorých ustanovení zákona o účtovníctve obce ČR neupravujú ocenenie zásob tvorbou opravných položiek.

Pre sledovanie stavu a pohybu zásob sú v rámci rámcovej účtovej osnovy vytvorené účty v účtovej triede 1 – Zásoby. Obstaranie, prírastky a úbytky zásob sa účtujú spôsobom A alebo B a nie je predpisom obmedzené použitie ktoréhokoľvek spôsobu (tak ako to stanovuje predpis SR v kombinácii s povinnosťou overovať účtovnú závierku audítorom). Pri spôsobe A sa zásoby materiálu a tovaru pri ich obstaraní účtujú na kalkulačný účet. (111 – Obstaranie materiálu, 131 – Obstaranie tovaru). Na konci roka sa rovnako ako v SR preúčtujú stavy z kalkulačných účtov na majetkové účty 119 – Materiál na ceste, 139 – Tovar na ceste, resp. ako nevyfakturované dodávky na účet 389 – Dohadné účty pasívne. Pri spôsobe B účtovania zásob sa v priebehu účtovného obdobia zložky obstarávacej ceny nakupovaných zásob účtujú rovno do nákladov. Až pri uzatváraní účtovných kníh sa začiatkový stav zásob zaúčtovaný na majetkových účtoch 112 a 132 preúčtuje do nákladov, následne sa skutočný stav zistí podľa skladovej evidencie alebo fyzickou inventúrou a zaúčtuje skutočný stav na majetkový účet. Zo spôsobu účtovania vyplýva, že nie je dôležité, či obec účtuje spôsobom A alebo B, vykázanie zásob v súvahe musí byť rovnaké.

V ČR sa zásoby **vykazujú** rovnako ako v SR v súvahe ako obežný majetok, odlišnosťou je skutočnosť, že v ČR sa netvorí ani nevykazujú opravné položky k zásobám .

V MR podľa zákona o účtovníctve patria do skupiny obežného majetku aj zásoby. Obci neslúžia dlhodobo, ale sú použiteľné, spotrebované, predané do jedného roka. [[Zákon č. 100/2000 o účtovníctve, 2009, §28](#)] Pod pojmom zásoby sa chápe nakúpený materiál, polovýrobky, nedokončená výroba, resp. výrobok určený na predaj. Do zásob sa ďalej zaraďujú vratné obaly, tovar obstaraný za účelom predaja v nezmenenej forme, zvieratá a iný hmotný majetok spotrebovaný do jedného roka. Do zásob patrí aj majetok prevzatý obcou ako protihodnota pohľadávky. Medzi zásobami treba ďalej vykazovať taký majetok, ktorý bol prečlenený z kategórie investičného hmotného majetku v dôsledku rozhodnutia jeho predaja. Naopak do zásob nepatrí ten majetok, ktorého účel sa zmenil a preradil sa z kategórie zásob do investičného majetku. [[Nariadenie vlády č. 249/2000, 2009, §21](#)] Ak sa však tento predaj realizuje v krátkom čase, potom takéto prečlenenie nie je potrebné. Medzi zásobami sa vykazujú len zásoby vo vlastníctve obce. Znamená to, že zásoby prijaté na opravu, resp. prijaté na spracovanie alebo do úschovy sa nevykazujú medzi zásobami, ale sa vedú v podsúvahovej evidencii. Takto to platí aj v SR a ČR.

Prírastky a úbytky zásob materiálu a tovaru sa ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu oceňujú nasledovne:

- **prírastok zásob obstarávacou cenou** - ak sa dá spoľahlivo oceniť, resp.
- **úbytok zásob priemernou obstarávacou cenou** vypočítanou na základe obstarávacích cien zásob raz mesačne alebo po každom obstaraní (ako v SR a ČR vážený aritmetický priemer),
- **úbytok zásob** ocenený FIFO spôsobom,
- **úbytok zásob** pevnou skladovou cenou a odchýlkou od ceny.

Ak sa k súvahovému dňu zistí, že účtovná hodnota nakúpených zásob je vyššia ako trhovú hodnota zistená pri inventarizácii k 31.12., potom sa tieto zásoby ocenia v nižšej trhovej cene, vzniká **strata hodnoty zásob** (zohľadňuje sa zásada opatrnosti). Stratou hodnoty zásob je aj prípad, ak nespĺňa odborné, technické a iné parametre, resp. spotreba, predaj sa spochybní, resp. už nespĺňa pôvodné poslanie majetku (stal sa prebytočným, zničil sa a pod.).

Nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke osobitne vymedzuje *majetok prevzatý vo forme zásob ako protihodnota pohľadávky*, ktorý sa oceňuje v sume pohľadávky, ak zmluva neustanovuje inak. *Majetok prečlenený do zásob z investičného majetku* s cieľom jeho predaja sa oceňuje v účtovnej hodnote, najvyššou trhovou cenou. *Zásoby vlastnej výroby* sa oceňujú vlastnými nákladmi (priamymi nákladmi a nepriamymi nákladmi, ktoré súvisia s výrobou).

Pre sledovanie stavu a pohybu zásob sú v účtovej osnove zahrnuté účty účtovej triedy 2 - Zásoby, pohľadávky a cenné papiere (*Készletek, követelések, értékpapírok*). V *obciach disponujúcich sklado*m je nutné účtovať zásoby na účtoch účtovej triedy 2 v priebehu roka minimálne štvrťročne, najneskôr do 15. dňa nasledujúceho po ukončení štvrťroka, na základe súhrnného dokladu podľa jednotlivých kategórií zmien zásob. Podkladom na účtovanie je priebežne vedená analytická evidencia (v množstve a v hodnote). Účtovanie v priebehu roka je z dôvodu štvrťročného poskytovania informácií pre používateľov informácií, formou zostavenia súvahy, ktorá obsahuje stav zásob na začiatku štvrťroka, zmeny stavu zásob podľa kategórií v príslušnom štvrťroku a stav zásob na konci štvrťroka. V *obciach nedisponujúcich sklado*m sa vedie o spotrebovaných zásobách len evidencia v množstve. Ich hodnoty sa premietnu hneď do výdavkov vynaložených na obstaranie zásob v účtovej triede 5 - Rozpočet výdavkov a plnenie rozpočtu podľa ekonomického triedenia. V MR nie sú stanovené pri účtovaní obstarania a úbytku zásob spôsoby A alebo B.

Zásoby môžu **vykazovať** v súvahe len tie obce, ktoré disponujú sklados. Vedú podrobnú analytickú evidenciu v množstve aj v hodnote. Ak sklad nemajú, môžu vykázat' v súvahe medzi zásobami len majetok prevzatý ako protihodnota pohľadávky s cieľom jeho predaja a majetok prečlenený z kategórie investičného majetku s cieľom jeho predaja. Zásoby sa vykazujú podobne ako v SR a ČR v súvahe MR za investičným majetkom v časti obežného majetku. Členenie zásob podľa jednotlivých druhov je v súvahe rovnaké ako v SR a ČR.

V súvahe MR nie sú vyčlenené osobitné súvahové položky pre vykazovanie vyfakturovaných, ale nedodaných zásob, resp. dodaných, ale nevyfakturovaných zásob (tak ako v SR a ČR pre materiál a tovar na ceste, resp. nevyfakturovanú dodávku), nakoľko ani nie sú vytvorené pre tento účel účty v účtovej osnove. Na rozdiel od súvahy SR a ČR sa však v súvahe MR osobitne vyказuje majetok prevzatý ako protihodnota pohľadávky s cieľom jeho predaja, resp. majetok prečlenený z kategórie investičný hmotný majetok s cieľom jeho predaja. Vzhľadom na to, že súvaha MR sa horizontálne člení len na bežný a predchádzajúci rok, súvahové položky zásob sú uvedené v netto hodnote (obstarávacie ceny znížené o stratu hodnoty zásob).

V rámci medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor sa zásobami zaoberá **IPSAS 12 – Zásoby**, ktorý definuje zásoby (*Inventories*) ako aktíva:

- vo forme materiálu alebo podobných dodávok, ktoré sa spotrebujú vo výrobnom procese,
- vo forme materiálu alebo podobných dodávok, ktoré sa spotrebujú alebo budú distribuované pri poskytovaní služieb,
- držané za účelom ich predaja alebo distribúcie v rámci bežnej činnosti alebo
- držané vo výrobnom procese určené na predaj alebo distribúciu. [[Príručka mezinárodných účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 321](#)]

Štandard IPSAS 12 súčasne vymedzuje, ktoré zásoby sú vyňaté z jeho pôsobnosti, t.j.:

- nedokončená výroba vznikajúca na základe stavebných zmlúv, vrátane priamo súvisiacich zmlúv o poskytnutí služieb,
- nedokončená výroba služieb, ktoré budú poskytnuté bezplatne, resp. za nominálnu náhradu inkasovanú priamo od príjemcu,
- finančné nástroje a
- biologické aktíva. [[Príručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 319](#)]

Verejný sektor má svoje špecifické druhy zásob alebo špecifiká pri nakladaní so zásobami. Môžu to byť napríklad strategické zásoby (zásoby ropy v zásobníkoch a pod.), munícia a iné mobilizačné zásoby, vzdelávacie materiály, pozemky resp. iný majetok určený na predaj. Špecifikom sú napríklad aj zásoby, ktoré sa distribuujú s nulovou alebo nominálnou hodnotou.

Zásoby sa **oceňujú** podľa IPSAS ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu obstarávacími nákladmi. Súčasťou obstarávacích nákladov sú všetky náklady na nákup, výrobu a ostatné náklady, ktoré vznikli pri uvedení zásob do súčasnej podoby a miesta. Okrem toho sú súčasťou obstarávacích nákladov pri nákupe zásob aj clá, prepravné a iné vedľajšie výdavky, ktoré sú znížené o zľavy a rabaty. Okrem toho štandard definuje pojem „*Current replacement cost*“, t.j. **bežnú reprodukčnú cenu** ako náklady, ktoré by účtovná jednotka k dátumu vykazovania vynaložila pri nadobudnutom majetku. [\[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 320\]](#)

Štandard rozlišuje pri *úbytku zásob* **techniku FIFO a techniku váženého priemeru**. Úbytky zásob sa oceňujú FIFO metódou, t.j. položky zásob, ktoré sú prvé nakúpené, sú ako prvé predané. Podľa techniky váženého priemeru je ocenenie každej položky dané váženým priemerom ocenenia začiatočného stavu podobných položiek a ocenenia podobných položiek, ktoré boli v priebehu obdobia nakúpené alebo vyrobené. Priemer môže byť vypočítaný periodicky alebo po každej dodávke. [\[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 326\]](#)

Zásoby vyrobené vlastnou činnosťou sa oceňujú:

- priamymi výrobnými nákladmi (napr. priamy materiál, mzdy),
- variabilnou výrobnou réžiou (napr. režijný materiál, energie) a
- fixnou výrobnou réžiou (napr. údržba a odpisy výrobných haly a zariadenia, náklady na riadenie a administratívu) na základe obvyklej kapacity výrobných zariadení. [\[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 323\]](#)

K súvahovému dňu obstarávacie náklady zásob nemusia byť spätne ziskateľné, pokiaľ sú zásoby poškodené, sčasti alebo úplne zastaralé alebo pokiaľ poklesla ich predajná cena alebo ak sa zvýšili odhadované náklady na dokončenie, uskutočnenie ich predaja, výmeny alebo distribúcie. Znižovanie ocenenia zásob pod úroveň obstarávacích nákladov na úroveň **čistej**

realizovateľnej hodnoty³⁷ je postupom, ktorý je v súlade s tým, že aktíva sa nevykazujú v ocenení prevyšujúcom budúci ekonomický úžitok alebo využiteľný potenciál očakávaný z ich predaja, distribúcie alebo užívania. Znižovanie ocenenia zásob na úroveň čistej realizovateľnej hodnoty sa zvyčajne uskutočňuje položka po položke. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 327]

Porovnanie a vyhodnotenie

Ustanovenia právnej úpravy SR, ČR aj MR sú pri účtovaní zásob vo veľkej miere zhodné s ustanoveniami IPSAS 12 - *Zásoby*. Zásoby materiálu a tovaru sa oceňujú obstarávacou cenou alebo reprodukčnou obstarávacou cenou, zásoby vlastnej výroby sa oceňujú vlastným nákladmi. Pri úbytku zásob rovnakého druhu sa používa metóda FIFO alebo vážený aritmetický priemer. Rozdiel ustanovení IPSAS 12 oproti ustanoveniam krajín SR, ČR a MR je v tom, že právna úprava SR aj ČR osobitne nerieši zásoby určené na ďalšiu distribúciu v nulovej alebo nízkej hodnote. Ustanovenia právnej úpravy SR a ČR definujú oceňovanie bezodplatne obstaraných zásob reprodukčnou obstarávacou cenou. V MR právny predpis necharakterizuje bezodplatné nadobudnuté zásoby, ale naopak osobitne vymedzuje majetok prevzatý vo forme zásob ako protihodnota pohľadávky. Okrem toho nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke charakterizuje situáciu, ak sa po začlenení majetku zmenia okolnosti, v dôsledku ktorých je potrebné upraviť prvotné zaúčtovanie majetku. Prvým prípadom je preradenie majetku zo zásob do investičného majetku. Ide o majetok, ktorý nebol pôvodne obstaraný za účelom jeho dlhodobého používania (napríklad majetok, ktorý obec pôvodne obstarala za účelom jeho ďalšieho predaja, ale na základe okolností a rozhodnutí sa tento majetok začal dlhodobo používať). Pravidlo prečlenenia majetku platí aj naopak, t.j. druhým prípadom je preradenie majetku z kategórie investičného majetku do zásob v dôsledku jeho predaja. V SR ani ČR právny predpis osobitne necharakterizuje účtovanie a vykazovanie takýchto prípadov (t.j. ako účtovať a vykazovať majetok pri zmene jeho účelu).

V ČR sa ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, netvoria opravné položky k zásobám. V SR ako aj v MR sa dodržiava zásada opatrnosti. V SR platí ustanovenie, že ak sú budúce ekonomické úžitky zásob nižšie ako ich ocenenie v účtovníctve, ocenia sa v čistej realizačnej hodnote (v predpokladanej predajnej cene zníženej o predpokladané náklady na ich dokončenie a náklady súvisiace s ich predajom). V MR sa porovnáva hodnota nakúpených zásob v účtovníctve s trhovou cenou a ak je účtovná hodnota vyššia ako trhová hodnota, potom

³⁷ IPSAS 12 definuje **čistú realizovateľnú hodnotu** ako odhadnutú predajnú cenu pri bežnej činnosti, zníženú o odhadnuté náklady na dokončenie a odhadované náklady nutné na uskutočnenie predaja, alebo distribúcie.

sa tieto zásoby ocenia v nižšej trhovej cene a vzniká tzv. strata hodnoty zásob. O strate hodnoty zásob sa hovorí v MR aj vtedy, ak nespĺňa predpisom stanovené odborné, technické a iné parametre, účel jeho obstarania (spotreba, predaj) sa spochybní, alebo už nespĺňa pôvodné poslanie majetku (stal sa prebytočným, zničil sa a pod.). V SR a ČR sa tieto zásoby necharakterizujú ako strata hodnoty zásob.

Definícia, oceňovanie a vykazovanie pohľadávok

V SR sa majetok **člení** z časového hľadiska v zmysle opatrenia o postupoch účtovania na dlhodobý majetok a krátkodobý majetok, t.j. aj pohľadávky sa rozlišujú dlhodobé a krátkodobé. *Dlhodobou pohľadávkou* je majetok, ktorého dohodnutá doba splatnosti (= doba dohodnutá v zmluve alebo iným spôsobom, v ktorej sa majú pohľadávky splatiť) pri vzniku účtovného prípadu je dlhšia ako jeden rok. *Krátkodobou pohľadávkou* je majetok, ktorého dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je najviac jeden rok. [Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §16] V súvahe sa v časti obežného majetku členia pohľadávky podľa zostatkovej doby splatnosti³⁸ (dlhodobé a krátkodobé) a v rámci týchto skupín ďalej podľa druhu na:

- a) pohľadávky z obchodných vzťahov,
- b) pohľadávky z rozpočtových príjmov
- c) pohľadávky voči zamestnancom a orgánom sociálneho a zdravotného poistenia,
- d) priame a nepriame dane, poplatky,
- e) pohľadávky voči združeniu,
- f) iné pohľadávky.

Ďalším druhom pohľadávok je zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy, ktorý je pre obce špecifický. V SR sa v súvahe vykazuje v súvahovej skupine obežného majetku. Neuvádza sa v tejto časti dizertačnej práce, ale kvôli lepšej porovnateľnosti s ČR sa charakterizuje v kapitole ostatných druhov obežného majetku.

V zmysle zákona o účtovníctve sa pohľadávky **oceňujú** ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu - pri ich vzniku *menovitou hodnotou* (suma, na ktorú pohľadávka znie) a pri odplatnom nadobudnutí pri ich prevzatí *obstarávacou cenou*. Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa upraví ocenenie hodnoty pohľadávky o *opravné položky*. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o

³⁸ Zostatková doba splatnosti pohľadávok je doba, ktorá sa rovná rozdielu medzi dohodnutou dobou splatnosti a dňom, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. [Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §16]

účetníctve, 2009, §24 až §26]. Opravné položky sa tvoria k takým pohľadávkam, pri ktorých je opodstatnené predpokladať, že ich dlžník úplne alebo čiastočne nezaplatí a k sporným pohľadávkam voči dlžníkom, s ktorými sa vedie spor o ich uznanie. Do 31.12.2007 tvorili obce opravné položky len k pohľadávkam v súlade so zákonom o dani z príjmov, ktoré súviseli s podnikateľskou činnosťou. V súčasnosti tvoria obce opravné položky aj k pohľadávkam súvisiacich s hlavnou činnosťou, a to v súlade s účtovnými zásadami a účtovnými metódami.

Pre účtovanie krátkodobých a dlhodobých pohľadávok sú vytvorené účty v účtovej triede 3 – Zúčtovacie vzťahy, prostredníctvom ktorých sú vykázané súvahové položky pohľadávok. Spomedzi nich sú špecifickými položkami *Pohľadávky z nedaňových príjmov obcí a VÚC a rozpočtových organizácií zriadených obcou a VÚC*, ktoré podávajú informácie o pohľadávkach z nedaňových príjmoch obcí a *Pohľadávky z daňových príjmov obcí a vyšších územných celkov*, ktoré poskytujú informácie o pohľadávkach z daňových príjmov obcí.

V SR sa **vykazuje** stav pohľadávok v súvahe medzi obežným majetkom, v členení podľa zostatkovej doby splatnosti, pričom sa vykazuje stav jednotlivých druhov pohľadávok k 31.12. bežného účtovného obdobia bez zníženia ich hodnoty (brutto hodnota), osobitne sa uvádza stav vytvorených opravných položiek (korekcia) a osobitne je vyčíslená suma jednotlivých druhov pohľadávok po zohľadnení zníženia ich hodnoty (netto hodnota). Ďalším údajom k jednotlivým druhom pohľadávok je ich stav k 31.12. bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia po znížení ich hodnoty (netto hodnota).

V ČR sú ďalším druhom majetku pohľadávky, ktoré sa **členia** z časového hľadiska rovnako ako v SR na dlhodobé a krátkodobé. Ich obsahová náplň ako aj postupy účtovania sú stanovené v ČÚŠ č. 516 - Zúčtovacie vzťahy.

Oceňovanie pohľadávok vymedzuje rovnako ako v SR zákon o účetníctve. Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu je zhodné s oceňovaním v SR. Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, v ČR tvoria obce *opravné položky k pohľadávkam*, ale len v rámci podnikateľskej činnosti (odlišnosť oproti ustanoveniam SR od 1.1.2008). Ich tvorbu, zníženie alebo zrušenie ustanovuje ČÚŠ č. 504 – Opravné položky. Tvorja sa v prípadoch pochybných pohľadávok vzniknutých v súvislosti s realizáciou podnikateľskej činnosti, ktoré predstavujú riziko, že nebudú dlžníkom úplne alebo čiastočne zaplatené. Bližšie vymedzenie tvorby a použitia opravných položiek k pohľadávkam je uvedené v *zákone č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v znění neskorších predpisov*.

Stav a zmeny pohľadávok **sa účtujú** rovnako ako v SR na účtoch účtovej triedy 3-Zúčtovacie vzťahy. Členenie účtov je takmer také isté ako v SR, menšie odlišnosti sa nachádzajú napríklad v účtovej skupine 31 – Pohľadávky, v ktorej je pre všetky druhy rozpočtových príjmov vyhradený jeden účet 315 – Pohľadávky za rozpočtové príjmy a rozlíšenie rozpočtových príjmov na daňové alebo colné a nedaňové sa sleduje len v analytickej evidencii.

V súvahe ČR sa pohľadávky nečlenia na krátkodobé a dlhodobé, avšak rozlišovanie podľa jednotlivých druhov pohľadávok je rovnaké ako sú rozlíšené v SR. Pohľadávky vykazujú obce medzi obežným majetkom. Stav vytvorených opravných položiek je uvedený v súvahe ČR v jednej súvahovej položke. Podľa nášho názoru v SR vykazovanie každého druhu pohľadávok v členení podľa ich brutto ocenenia, osobitného vykázania opravnej položky a netto ocenenia je prehľadnejšie, nakoľko je zo súvahy hneď známe, ku ktorým pohľadávkam boli opravné položky vytvorené.

V MR sú pohľadávky **vymedzené** v nariadení vlády o účtovníctve a účtovnej závierke pri charakteristikách jednotlivých súvahových položiek. Rovnako ako v ČR sa pohľadávky nečlenia pri ich vykazovaní na krátkodobé a dlhodobé pohľadávky. V súvahe MR sa členia pohľadávky podľa jednotlivých druhov nasledovne:

- pohľadávky z predaja tovaru a z poskytovania služieb (kupujúci),
- dlžníci,
- krátkodobé finančné výpomoci / pôžičky (dlhodobé pôžičky sú vykazované v časti investičného majetku) a
- iné pohľadávky.

Na rozdiel od členenia jednotlivých druhov pohľadávok v súvahe SR a ČR, v súvahe MR sa v časti pohľadávok vykazujú aj krátkodobé finančné výpomoci. Predstavujú stav dočasne poskytnutých peňažných prostriedkov, ktoré sa členia jednak na výpomoci vo vnútri alebo mimo štátneho hospodárenia, a jednak na výpomoci pre dosiahnutie prevádzkových alebo investičných cieľov. Ich sledovanie nastáva brutto spôsobom, t.j. osobitne sa sledujú a účtujú poskytnuté výpomoci vo forme pôžičky, osobitne ich návratnosť, osobitne limit a jeho plnenie.

Ďalšou osobitosťou v MR je vykazovanie iných pohľadávok. Súvahové položky iných pohľadávok majú širšiu ekonomickú náplň ako súvahová položka iných pohľadávok v SR a ČR. Iné pohľadávky sa v súvahe MR ďalej členia na:

- krátkodobá časť z dlhodobých poskytnutých pôžičiek,
- krátkodobá časť z ostatných dlhodobých pohľadávok,
- pohľadávky z medzinárodných projektov,
- preddavky na projekty,
- pohľadávky z neoprávnene použitých prostriedkov,
- pohľadávky zo záruk.

Výraznou odlišnosťou ustanovení predpisov MR oproti ustanoveniam SR a ČR je skutočnosť, že pohľadávky sa v priebehu roka nemusia účtovať pri ich vzniku. Ak sa rozhodnú o priebežné účtovanie pohľadávok, tak sa ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu ocenia rovnako ako v SR a ČR **menovitou hodnotou**. [[Nariadenie vlády č.249/2000, 2009, príloha č.9](#)].

K súvahovému dňu sa ocenenie pohľadávok upraví o prípadné zníženia a straty ich hodnoty. Ak sa stanú niektoré pohľadávky na konci roka nedobytnými, potom sa nesmú vykázat' v súvahe, je potrebné ich odpísať ako stratu hodnoty pohľadávky oproti zmene kapitálu. **O strate hodnoty pohľadávky** (je to porovnateľné s opravnými položkami SR, nakoľko znižujú hodnotu majetku) sa účtuje v prípade, ak kupujúci nezaplatí dlžnú sumu k 31.12., ako ani do momentu zostavenia súvahy, a to na základe informácií získaných ku dňu zostavenia súvahy, a súčasne rozdiel medzi účtovnou hodnotou pohľadávky a očakávanou zaplattenou sumou sa javí ako dlhodobý a významný. Za významnú sumu sa považuje taký rozdiel, ak suma straty hodnoty majetku presiahne 20 % alebo 80 000 HUF³⁹ vstupnej ceny (menovitej hodnoty pohľadávky). Hodnota neuhradenej pohľadávky sa upraví o stratu raz do roka pred zostavením súvahy, s výnimkou zjednodušeného oceňovacieho postupu stanovenia straty hodnoty. Tento postup možno využiť v priebehu oceňovania položiek charakteru daní, poplatkov a príspevkov, a to tak, že sa súhrnne prehodnotia všetci dlžníci a strata hodnoty sa zistí minimálne každý štvrt'rok tiež v jednej sume. Dlžníkov je však nutné členiť na dlžníkov s nepretržitým pokračovaním v činnosti a dlžníkov obmedzených v nepretržitom pokračovaní v činnosti, napr. v likvidácii, zrušených bez nástupcu a pod. Pohľadávky voči dlžníkom s nepretržitým pokračovaním v činnosti je potrebné ďalej členiť podľa doby splatnosti, a to do 90, do 180, do 360, resp. nad 360 dní.

³⁹ Po prepočte kurzom ECB zo dňa 31.12.2009 (1 euro = 270,42 HUF) predstavuje suma 80 tisíc HUF zaokrúhlene výšku 296 eur.

V MR sú pre účtovanie pohľadávok vytvorené účty v jednej účtovej skupine **28 - Pohľadávky (Követelések)**. V účtovej osnove SR a ČR sa pohľadávky účtujú na účtoch viacerých účtových skupín účtovej triedy 3 - Zúčtovacie vzťahy. V MR sa členia účty pohľadávok voči dlžníkom, odberateľom, zamestnancom, refakturované pohľadávky v rámci alebo mimo štátneho hospodárenia, zmenkové pohľadávky, ostatné pohľadávky, ako aj je vyhradený osobitný účet na účtovanie straty hodnoty pohľadávky a jej znovupripísanie. Zaúčtovanie pohľadávok môže nastať bud' po každej hospodárskej operácii, čo znamená, že sa súčasne zaúčtuje pohľadávka v účtovníctve a zaeviduje v analytickej evidencii, **alebo** možno o zmene stavu pohľadávok v priebehu roka účtovať v súlade s priebežne vedenou analytickou evidenciou na základe súhrnného dokladu, ktorý je rozčlenený v závislosti od druhu účtovného prípadu (napr. súhrnne predpis všetkých pohľadávok, alebo súhrnne všetky peňažné plnenia z inkás pohľadávok, alebo súhrnne straty hodnoty, prípadne odpis pohľadávok), a to najneskôr do 15.-eho dňa po ukončení každého štvrťroka. Zmena stavu pohľadávky sa účtuje súvzťažne so zmenou stavu kapitálu (zmena stavu vlastného kapitálu). V priebehu roka je obec povinná účtovať vždy, ak odberateľ uhradil pohľadávku majetkom (napr. zásobami).

Pre účtovanie krátkodobých finančných výpomocí/pôžičiek sú vytvorené účty účtovej skupiny **27 - Poskytnuté krátkodobé pôžičky (Rövid lejáratú támogatási kölcsönök)**.

V MR sa vykazujú pohľadávky rovnako ako v SR a ČR medzi obežným majetkom, avšak v MR sa pohľadávky nevykazujú v takom podrobnom členení ako v SR a ČR a nezohľadňuje sa časové hľadisko (rovnako ako v ČR). V súvahe MR sa pohľadávky vykazujú v menovitej hodnote zníženej o opravné položky (len v netto ocenení pohľadávky).

V súvahovej položke „dlžníci“ sa vykazujú okrem pohľadávok z odberateľských vzťahov aj iné pohľadávky súvisiace so zabezpečením hlavnej činnosti obce vrátane predpisu daní, ako aj inštitucionálne opatrovateľské poplatky (zdravotnícke, výchovno-vzdelávacie, kolégiá, študentské domovy a pod.), úradné poplatky a iné príjmy.

Osobitnou súvahovou položkou v súvahe MR medzi obežným majetkom v časti pohľadávok sú krátkodobé finančné výpomoci / pôžičky (rozdiel oproti vykazovaniu týchto výpomocí v SR a ČR, pretože v SR sa vyказuje tento druh obežného majetku za finančným majetkom ako osobitná časť, a to v rozlíšení na krátkodobé a dlhodobé, v ČR sa vyказuje tento druh obežného majetku tiež za finančným majetkom, ale ako súčasť prostriedkov rozpočtového hospodárenia a ďalších účtov mimorozpočtových prostriedkov).

IPSAS osobitne pre pohľadávky nebol vytvorený. Niektoré charakteristiky pohľadávok vyplývajú zo všeobecných vymedzení existujúcich IPSAS. V zmysle IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky s výnimkou prípadov, keď vykazovanie podľa likvidnosti poskytuje relevantnejšie a spoľahlivejšie informácie, musí účtovná jednotka rozlišovať krátkodobé a dlhodobé položky / obežný a neobežný majetok / *current and non-current assets* a vykazovať ich vo Výkaze o finančnej situácii oddelene. Ak sa výnimka uplatní, potom sa majetok vyказuje len v poradí podľa jeho likvidnosti.

Bez ohľadu na to, aká metóda vykazovania je zvolená, musí účtovná jednotka zverejniť pre každý riadok majetku, ktorý v sebe zahŕňa kombináciu dlhodobých a krátkodobých položiek, čiastku, ktorej návratnosť alebo úhrada nastane za viac ako 12 mesiacov. [[Průručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 48](#)]

IPSAS 1 vymedzuje ako súčasti Výkazu o finančnej situácii aj pohľadávky v členení na pohľadávky z nevýmenných transakcií (ktorými sú dane a transfery) a pohľadávky z výmenných transakcií. Vzhľadom na to, že dane a transfery definované ako pohľadávky z nevýmenných transakcií predstavujú špecifický druh pohľadávok, sú vymedzené a charakterizované v ďalšej časti dizertačnej práce.

Pojem **výmenná transakcia** (*exchange transaction*) je definovaný ako transakcia, pri ktorej jedna účtovná jednotka získa aktívum alebo služby, alebo jej zanikajú záväzky, za ktoré poskytuje výmenou približne rovnakú protihodnotu inej účtovnej jednotke.

Porovnanie a vyhodnotenie

Aj v oblasti pohľadávok sa nachádzajú medzi ustanoveniami právnych predpisov SR, ČR a MR rozdiely. V záujme dodržania zásady opatrnosti sa v SR a MR k pohľadávkam tvoria ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, opravné položky, ak je opodstatnený predpoklad zníženia hodnoty pohľadávok. V ČR sa tiež tvoria opravné položky k pohľadávkam, ale len daňové (t.j. v súlade so zákonom č .593/1992 *Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v znení neskorších predpisov*) a len pri pohľadávkach, ktoré súvisia s podnikateľskou činnosťou obce.

IPSAS rozlišuje pohľadávky z výmenných a nevýmenných transakcií. Tieto pojmy právne predpisy skúmaných krajín síce nepoznajú, ale tiež osobitne vykazujú v súvahe pohľadávky z daní. V SR sa osobitne vykazujú aj tzv. transfery. Na základe získaných poznatkov z uskutočnenia analýzy môžeme konštatovať, že právna úprava SR prevzala z IPSAS najviac ustanovení.

Definícia, oceňovanie a vykazovanie ostatných druhov obežného majetku a časového rozlíšenia

V SR sú v súvahe v časti obežného majetku stanovené ďalšie skupiny súvahových položiek:

- zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy (špecifické položky tzv. transferov podľa novej metodiky platnej od 1.1.2008) a
- finančné účty a
- poskytnuté návratné finančné výpomoci v členení na dlhodobé a krátkodobé.

Poslednou skupinou súvahových položiek je časové rozlíšenie s aktívnym zostatkom, ktoré sa vykazuje oddelene od ostatných druhov obežného majetku. Charakterizujú sa v tejto časti vzhlľadom na skutočnosť, že ostatné sledované krajiny ho vykazujú medzi obežným majetkom.

Jedna z oblastí, ktorá sa v podstatnej miere zmenila od 1.1.2008 zavedením novej metodiky účtovníctva pre rozpočtové a príspevkové organizácie a obce, je oblasť účtovania transferov. Pod pojmom transfer sa chápu dotácie, príspevky, rozpočtové bežné výdavky, kapitálové výdavky, granty a iné finančné operácie, a to ako vzťahy v rámci verejnej správy a vzťahy so subjektami mimo verejnej správy. Je potrebné sledovať viac dimenzií transferov. Okrem toho, že sa transfery rozdeľujú na bežné a kapitálové, sa členia aj podľa zdroja na transfery od zriaďovateľa alebo od iných subjektov. Od iných subjektov ide o transfery v rámci verejnej správy alebo mimo nej. Ďalším dôležitým hľadiskom, od ktorého závisí účtovanie je, či sú prostriedky účelovo určené alebo nie sú. Obec vykazuje pohľadávku v prípade, že vystupuje ako subjekt, ktorý poskytuje transfer z vlastných zdrojov pre svoje zriadené organizácie.

V skupine finančné účty sa vykazujú peňažné prostriedky v hotovosti a v bankách, ceniny a cenné papiere, u ktorých je predpokladaná držba najviac jeden rok.

Poskytnuté finančné výpomoci sa v súvahe členia okrem časového hľadiska aj podľa subjektov, ktorým bola výpomoc poskytnutá (v rámci konsolidovaného celku, iným subjektom verejnej správy, podnikateľským subjektom, iným organizáciám alebo fyzickým osobám).

Súvahové položky časového rozlíšenia na strane aktív slúžia na vykázanie tých nákladov a príjmov, ktoré sa týkajú budúcich období. Kritériom pre ich účtovanie a vykazovanie v súvahe je skutočnosť, že je známy ich vecný obsah, suma a obdobie, ktorého sa týkajú.

Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu sa **oceňuje** horeuvedený obežný majetok nasledovne:

- obstarávacou cenou – krátkodobé cenné papiere, okrem cenných papierov na obchodovanie,
- reálnou hodnotou – cenné papiere na obchodovanie,
- menovitou hodnotou – pohľadávky pri ich vzniku, peňažné prostriedky a ceniny.

Pri rovnakom druhu cenných papierov, resp. pri peňažných prostriedkoch v rovnakej cudzej mene v pokladnici možno použiť spôsob ocenenia úbytku cenou zistenou váženým aritmetickým priemerom alebo spôsobom, keď prvá cena pre ocenenie prírastku majetku sa použije ako prvá cena pre ocenenie úbytku majetku (ďalej len „FIFO metóda“). [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §25]

V prípade majetku *vyjadrenom v cudzej mene* sa prepočíta na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu. „Pri kúpe a pri predaji cudzej meny za menu euro použije účtovná jednotka kurz, za ktorý boli tieto hodnoty nakúpené alebo predané. Ak sa predaj alebo kúpa cudzej meny uskutoční za iný kurz ako ponúka banka, pobočka zahraničnej banky alebo zmenáreň v kurzovom lístku, použije sa kurz, ktorý banka, pobočka zahraničnej banky alebo zmenáreň v deň vysporiadania obchodu ponúka za kúpu alebo predaj meny v kurzovom lístku. Ak sa kúpa alebo predaj neuskutočňuje s bankou, pobočkou zahraničnej banky alebo so zmenárňou, použije sa referenčný výmenný kurz určený a vyhlásený Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu vysporiadania obchodu. Pri prevode peňažných prostriedkov z účtu zriadeného v cudzej mene na účet zriadený v eurách a z účtu zriadeného v eurách na účet zriadený v cudzej mene sa použije kurz za ktorý boli tieto hodnoty nakúpené alebo predané.“ [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §24]

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa majetok vyjadrený v cudzej mene prepočítava na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §24] Okrem toho sa upraví ocenenie hodnoty majetku (krátkodobých cenných papierov a poskytnutých finančných výpomocí) *opravnými položkami*, ak existuje opodstatnený predpoklad zníženia hodnoty majetku pod jeho účtovnú hodnotu. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §26] K 31.12. sa krátkodobé cenné papiere oceňujú trhovou cenou alebo kvalifikovaným odhadom s výnimkou cenných papierov držaných do splatnosti.

Pre účtovanie pohľadávok voči rozpočtovým a príspevkovým organizáciám zriadených obcou je v rámcovej účtovej osnove stanovený účet 355 – Zúčtovanie transferov rozpočtu obce a VÚC. Poskytnutie bežných transferov zriadeným rozpočtovým a príspevkovým organizáciám obec účtuje hneď do nákladov, ale pri poskytnutí kapitálového transferu obec najprv účtuje pohľadávku (účet 355 – Zúčtovanie transferov rozpočtu obce a VÚC). Na konci roka obec vo vecnej a časovej súvislosti s odpismi, opravnými položkami a zostatkovou cenou pri vyradení

dlhodobého majetku v organizáciách zriadených obcou účtuje zníženie pohľadávky a súvzťažne do nákladov bežného roka.

Stav a pohyb peňazí v hotovosti a na bankových účtoch, ako aj stav a zmeny v krátkodobom finančnom majetku a v návratných finančných výpomociach sa účtujú na účtoch účtovej triedy 2 – *Finančné účty*.

V súvahe SR sa pohľadávky voči subjektom verejnej správy a ostatným subjektom mimo verejnej správy, krátkodobý finančný majetok, poskytnuté návratné finančné výpomoci dlhodobé a krátkodobé vykazujú v súvahe v časti B. Obežný majetok v členení podľa jednotlivých druhov majetku. Pre vykazovanie časového rozlíšenia je vyhradená osobitná časť C. Každý horeuvedený majetok sa vykazuje v súvahe osobitne v brutto ocenení k 31.12. bežného účtovného obdobia (1. stĺpec súvahy), osobitne sa k nim priradujú stavy prislúchajúcich vytvorených opravných položiek (2. stĺpec súvahy) a zo stĺpcov 1 a 2 sa zistí netto hodnota majetku k 31.12. bežného účtovného obdobia. Okrem údajov bežného účtovného obdobia sa vykazuje netto hodnota majetku k 31.12. bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia.

V ČR sú súčasťou obežných aktív aj finančný majetok, účty rozpočtového hospodárenia, účty mimorozpočtových prostriedkov a prechodné účty aktívne. Obsahové vymedzenie a postup účtovania horeuvedených položiek majetku sú stanovené v ČÚŠ č. 515 – Krátkodobý finančný majetok a krátkodobé bankové úvery a ČÚŠ č. 517 – Vzťahy k štátnemu rozpočtu, k rozpočtu územných samosprávnych celkov, k rozpočtu organizačných zložiek štátu a rozpočtové a ostatné finančné účty.

Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu sa peňažné prostriedky a ceniny **oceňujú** menovitou hodnotou, krátkodobé cenné papiere obstarávacou cenou. Pri rovnakom druhu cenných papierov, peňažných prostriedkov a cenín sa za spôsob ocenenia považuje aj ocenenie cenou, ktorá vyplýva z ocenenia ich úbytkov cenou zistenou váženým aritmetickým priemerom alebo FIFO spôsobom (rovnako ako v SR). V prípade nákupu alebo predaja cudzej meny za českú menu možno k okamihu ocenenia použiť kurz, za ktorý boli tieto hodnoty nakúpené alebo predané.

K súvahovému dňu sa majetok vyjadrený v cudzej mene prepočítava na českú menu kurzom devízového trhu vyhláseným Českou národnou bankou.

V súvahe ČR sa **vykazuje** krátkodobý finančný majetok, prostriedky rozpočtového hospodárenia, účty mimorozpočtových prostriedkov a prechodné účty aktívne v časti obežných

aktív. Súvahové položky „poskytnuté finančné výpomoci, príspevky a dotácie“ sa vykazujú medzi položkami prostriedkov rozpočtového hospodárenia a mimorozpočtových prostriedkov. Poskytnuté finančné výpomoci sa v súvahe nečlenia na dlhodobé a krátkodobé (odlišnosť oproti vykazovaniu v SR). Súvahové riadky, na ktorých sú vykázané náklady obce za hlavnú činnosť (účty z účtovej triedy 4 – *Náklady organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov*) a riadky, na ktorých sa vykazujú zostatky účtov z účtovej skupiny 21 – *Vzťahy k ŠR a k rozpočtu územných samosprávnych celkov* a 23 – *Bankové účty organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov*, predstavujú prostriedky rozpočtového hospodárenia.

Medzi súvahové položky „prechodných účtov aktívnych“ sa okrem časového rozlíšenia nákladov a výdavkov, resp. príjmov a výnosov priradujú aj kurzové rozdiely aktívne a dohadné účty aktívne. Kurzové rozdiely aktívne vznikajú na konci roka pri prepočte stavu pohľadávok, záväzkov a dlhodobého majetku v cudzej mene (tento postup vykazovania platil aj v SR do 31.12.2002). Všetky súvahové položky „prechodných účtov aktívnych“ sa vykazujú len v prípade podnikateľskej činnosti obce.

V MR sú obežným majetkom cenné papiere, iný krátkodobý finančný majetok a iné aktívne zúčtovania.

Cenné papiere sú obstarané za účelom ich ďalšieho predaja, pri súčasnom dosiahnutí zisku, resp. úroku. Pod pojmom finančný majetok sa rozumejú peňažné prostriedky v hotovosti, na bankových rozpočtových a ostaných účtoch, rovnako ako v SR a ČR. Pod pojmom iné aktívne zúčtovania sa rozumejú také výdavky, ktoré sa v bežnom období nesmú účtovať ako výdavky na ťarchu rozpočtu. Znamená to, že realizovaný výdavok nie je v rozpočtovom roku konečný, nemôže sa účtovať na ťarchu rozpočtového limitu. Iné aktívne zúčtovania sa rozlišujú na:

- previsiace výdavky - mylné platby alebo platby, ktoré zaťažia rozpočet až budúci rok,
- priebežné / prechodné výdavky - výdavky, ktoré priamo súvisia so zabezpečením hlavnej alebo hospodárskej činnosti obce a sú dočasné. Ide napríklad o vyplatené zálohy z miezd, rôzne preddavky poskytnuté po dobu vyúčtovania,
- vyrovnávacie výdavky znamenajú peňažný pohyb medzi rozpočtovým zúčtovacím účtom a pokladnicou, resp. rozpočtovým zúčtovacím účtom a vkladovým účtom a medzi rozpočtovým zúčtovacím účtom navzájom.

Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu sa cenné papiere **oceňujú** obstarávacou cenou, peňažné prostriedky a ceniny menovitou hodnotou. Ak znejú na cudziu menu, prepočítavajú sa ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu buď kurzom vybranej banky, ktorá vedie devízové účty

obce, a to priemerným kurzom devíza – predaj a devíza – nákup alebo kurzom devíza platnej v MNB.

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa majetok v cudzej mene prepočítava kurzom devíza platnej v MNB.

Pri ocenení cenného papiera obec postupuje dvojakým spôsobom v závislosti od toho, či sú cenné papiere registrované na burze alebo nie:

- ak je cena cenného papiera registrovaného na burze minimálne počas jedného roka nižšia ako je jeho účtovná hodnota, oceňuje sa reálnou hodnotou na základe poslednej zverejnenej ceny z burzy. Pri analýze *znižovania* ceny cenného papiera je nutné zohľadniť údaje o pohybe ceny cenného papiera z predchádzajúceho roka.
- pri cenných papieroch neregistrovaných na burze nie je známa reálna hodnota. Účtovná hodnota týchto cenných papierov sa neupravuje. Výnimkou je prípad, ak emitent cenného papiera svoju časť majetku stratil, resp. ak sa cenný papier stratil, resp. zničil.

Pre účtovanie pohybu cenných papierov sú v účtovej osnove vyhradené účty z účtovej skupiny 29 – Cenné papiere (*Értékpapírok*). Pre každý druh cenného papiera je stanovený osobitný účet a následne podúčtami je zabezpečené osobitné sledovanie ich stavu, limit/rozpočet výdavkov na obstaranie cenných papierov, limit/rozpočet príjmov z predaja cenných papierov, výdavky na obstaranie cenných papierov a príjmy z predaja cenných papierov. Pre zníženie hodnoty cenných papierov je do účtovej osnovy zaradený osobitný účet 298 – *Strata hodnoty cenných papierov a jeho znovupripísanie*. Pre účtovanie finančného majetku, ako aj previsiacich, priebežných a vyrovnávacích výdavkov sú stanovené účty z účtovej triedy 3 – Finančné zúčtovania (*Pénzügyi elszámolások*). Previsiace a priebežné výdavky v MR sa dajú porovnať napríklad s účtami 335 – Pohládavky voči zamestnancom, 381 – Náklady budúcich období a pod. používanými v SR a ČR. Vyrovnávacie výdavky v MR možno porovnať s účtom 261 – Peniaze na ceste v SR, ktorý slúži na časové preklopenie nesúladu medzi bankovými výpismi a pokladnicou, resp. medzi bankovými výpismi navzájom.

V MR sa rovnako ako v SR a ČR **vykazujú** cenné papiere, finančný majetok a iné aktívne peňažné zúčtovania v súvahe na strane aktív medzi obežným majetkom. Odlišnosť oproti ich vykazovaniu v ČR je skutočnosť, že sa v súvahe MR uvádzajú sumy za bežné a predchádzajúce účtovné obdobie upravené o prípadné zníženie hodnoty majetku (t.j. len v netto ocenení). V ČR sa hodnota majetku (okrem pohľadávok) neupravuje ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, o opravné položky, takže majetok je vykazovaný v brutto ocenení. Nariadenie vlády o účtovníctve a účtovej závierke osobitne rieši prípad, kedy sa cenný papier vykazovaný

medzi obežným majetkom preklasifikuje na investičný majetok (ak nedôjde do jedného roka od dátumu obstarania cenného papiera k jeho predaju).

Na medzinárodnej úrovni vymedzuje **IPSAS 1** – Prezentácia účtovnej závierky ako súčasť Výkazu o finančnej situácii pohľadávky z nevýmenných transakcií, ktorými sú dane a transfery.

Nevýmenné transakcie (*non-exchange transactions*) sú transakcie, ktoré nie sú výmenné. V transakcii, ktorá nie je výmenná, účtovná jednotka buď získa hodnotu od inej účtovnej jednotky bez toho, aby výmenou poskytla približne rovnakú hodnotu alebo poskytuje hodnotu inej účtovnej jednotke bez toho, aby obdržala približne rovnakú hodnotu.

Dane sú definované ako ekonomický úžitok (prospech) alebo využiteľný potenciál, ktorý je povinne platený alebo splatný subjektom verejnej správy v súlade s právnou úpravou zdaňovania.

Transfery sú definované ako prítoky budúceho ekonomického prospechu alebo využiteľného potenciálu z nevýmenných transakcií, s výnimkou daní. [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 697](#)] Transfery zahŕňajú dotácie, odpustenie dlhov, pokuty, dedenie majetku alebo bezodplatný prevod, dary, tovar, výrobky a služby v naturáliách (bezodplatne). [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 713](#)]

Porovnanie a vyhodnotenie

V SR sú špecifickou skupinou súvahových položiek **zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy a zúčtovanie rozpočtových príjmov**. Ich vymedzenie a vykazovanie od 1.1.2008 vyplýva zo zavedenia novej metodiky účtovníctva obcí. Ich vykazovanie je natoľko špecifické, že sa nedá porovnať s ostatnými krajinami. Pojem transfer sa charakterizuje ako dotácia, príspevok, rozpočtové bežné výdavky, kapitálové výdavky, granty a iné finančné operácie, chápané ako vzťahy v rámci verejnej správy. V ČR sú špecifickými skupinami súvahových položiek **prostriedky rozpočtového hospodárenia**. Ich vymedzenie v právnych predpisoch ako aj vykazovanie je rovnaké ako bolo stanovené v SR do 31.12.2007. Tieto súvahové položky sú stanovené pre účel sledovania okruhu hlavnej činnosti obce financovanej v rámci rozpočtového hospodárenia. V MR sa pre okruh hlavnej činnosti financovanej v rámci rozpočtového hospodárenia nestanovili osobitné súvahové položky.

Právna úprava SR, ČR a MR nepozná pojem nevýmenné transakcie. Od 1.1.2008 sa používa v právnych predpisoch SR pojem transfery. Na základe analýzy možno konštatovať, že v tejto oblasti je s IPSAS najbližšie zosúladená právna úprava SR.

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa v SR a MR upravuje ocenenie majetku o opravné položky, v ČR sa táto zásada opatrnosti nezohľadňuje (okrem už uvedenej výnimky – pohľadávok).

Obežný majetok v cudzej mene sa k 31.12. prepočítava kurzom národnej banky (v SR ide o ECB alebo NBS, v ČR o ČNB, v MR o MNB) vo všetkých skúmaných krajinách. Rozdiel je viditeľný pri zaúčtovaní kurzového rozdielu vzniknutého z prepočtu *pohľadávok, preddavkov, finančných výpomocí* a pod., pretože kurzový rozdiel v SR znamená náklad alebo výnos, v MR výdavok alebo príjem a v ČR sa účtuje zníženie alebo zvýšenie týchto položiek so súvzťažnými zápismi na kurzových rozdieloch aktívnych alebo pasívnych.

Špecifickou súvahovou položkou ČR sú kurzové rozdiely aktívne na strane aktív, ktoré sa vykazujú k súvahovému dňu pri položkách dlhodobého finančného majetku, pohľadávkach, záväzkoch, úveroch, pôžičkách, preddavkoch a položkách finančných výpomocí. Tieto kurzové rozdiely zaúčtované k súvahovému dňu sa začiatkom nasledujúceho účtovného obdobia začiatočnými účtovnými zápismi zrušia.

4.2.3.3 Vymedzenie a vykazovanie zdrojov krytia majetku

Súvaha slúži na prehľadné vykazovanie majetku a zdrojov krytia majetku. Porovnáva majetok a záväzky a zisťuje vlastné imanie, a to za dve po sebe idúce účtovné obdobia. Majetok, ktorý účtovná jednotka potrebuje pre svoju činnosť, získava z rôznych zdrojov. Zdroje majetku, ktoré sa v súvahe vykazujú na strane pasív, sa z hľadiska účtovnej jednotky členia na vlastné a cudzie. Toto základné členenie sa uplatňuje vo všetkých vybraných krajinách, odlišnosť je pri stanovovaní pojmov.

Zákon o účtovníctve **SR** definuje pojem **pasíva** ako zdroje majetku, ktoré predstavujú celkovú sumu záväzkov účtovnej jednotky vrátane iných pasív a rozdielu majetku a záväzkov. Znamená to, že východiskový právny predpis pre účtovníctvo neuvádza pojem vlastné imanie, resp. vlastné a cudzie zdroje, uvádza pre vlastné zdroje krytia majetku slovné spojenie „rozdiel majetku a záväzkov“. Nižšia právna norma (opatrenie o postupoch účtovania) vymedzuje tieto vlastné zdroje ako vlastné imanie. Z pohľadu súvahy sa pasíva členia na vlastné imanie a záväzky. Súčasťou pasív sú aj iné pasíva, ktoré sa nevykazujú v súvahe, ale v poznámkach.

V ČR zákon o účetnictví síce stanovuje predmet účtovníctva⁴⁰, ale ďalej nedefinuje pojmy pasíva, vlastné imanie, záväzky ani iné pasíva. Nižšie právne normy (vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR ako aj ČÚŠ) vymedzujú okrem iného obsah konkrétnych súvahových položiek, preto sa opäť nenachádza základné členenie a vymedzenie zdrojov majetku. Z pohľadu súvahy sa pasíva členia na vlastné zdroje krytia stálych a obežných aktív a cudzie zdroje.

V MR zákon o účtovníctve síce definuje zdroje majetku, ale tieto ustanovenia neplatia pre obce. Nariadenie vlády o účtovníctve a účtovnej závierke vymedzuje povinnosť vykazovania zdrojov (*forrás*) v súvahe v členení na vlastný kapitál (*saját tőke*), rezervné fondy (*tartalékok*) a záväzky (*kötelezettségek*). [Nariadenie vlády č.249/2000, 2009, §24] Zámerné nie je v preklade slovo „tartalékok“ použitý pojem rezervy, pretože majú charakter vlastných zdrojov majetku a obsahovo sú porovnateľné fondom tvorených z výsledku hospodárenia SR a ČR.

Na **medzinárodnej úrovni** sa nedefinujú zdroje krytia majetku tak, ako tomu je v skúmaných krajinách. IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky vo vzore Výkazu o finančnej situácii najprv uvádza záväzky krátkodobé a dlhodobé, potom v jednej položke čisté aktíva / vlastné imanie, ktoré ďalej člení na kapitál vložený inými vládnyimi jednotkami, rezervný fond, kumulovaný kladný a záporný výsledok hospodárenia a menšinové podiely. Pojem „čisté aktíva / vlastné imanie“ predstavujú vlastné zdroje krytia majetku a jeho ďalšie členenie sa uvádza pre potreby účtovnej jednotky vstupujúcej do konsolidácie.

Vymedzenie a vykazovanie vlastných zdrojov krytia majetku

V SR sa do 31.12.2007 členili zdroje krytia majetku obcí na vlastné zdroje krytia majetku a cudzie zdroje / záväzky. Zákon o účtovníctve ani postupy účtovania nedefinovali pojem vlastné zdroje. V súvahe sa medzi *vlastnými zdrojmi krytia majetku* vykazovali:

- majetkové fondy (fond dlhodobého majetku, fond obežného majetku, fond podnikateľskej činnosti, oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov),
- finančné a peňažné fondy (fond rezervný, peňažné fondy obce a ostatné finančné fondy),
- zdroje krytia prostriedkov rozpočtového hospodárenia (financovanie výdavkov rozpočtových organizácií, zúčtovanie daňových a nedaňových príjmov),
- výsledok hospodárenia, ktorým bol v hlavnej činnosti schodok alebo prebytok, v hospodárskej činnosti išlo o vykázanie zisku alebo straty.

⁴⁰ V zmysle § 2 zákona o účtovníctve ČR účtovné jednotky účtujú o stave a pohybe majetku a iných aktív, záväzkov a iných pasív, ďalej o nákladoch a výnosoch a o výsledku hospodárenia.

Od 1.1.2008 sa zdroje krytia majetku obcí členia na vlastné imanie a záväzky. Vlastné imanie sa v súvahe vykazuje za bežné a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie v tomto členení:

- Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov – vykazujú sa tu oceňovacie rozdiely k majetku a záväzkov zistené po úprave hodnoty majetku na reálnu hodnotu,
- Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastín – vykazuje sa tu rozdiel medzi uznaným ocenením a účtovným ocenením vecného vkladu do obchodnej spoločnosti. Vykazuje sa tu aj zvýšenie, resp. zníženie hodnoty cenného papiera a podielu pri zmene základného imania obchodnej spoločnosti,
- Ostatné fondy – fondy tvorené z kladného výsledku hospodárenia,
- Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie – obec zisťuje výsledok hospodárenia, ktorým je kladný alebo záporný výsledok hospodárenia,
- Nevysporiadaný výsledok hospodárenia minulých rokov – obsahom tejto súvahovej položky je výsledok hospodárenia minulých rokov, ako aj významné opravy chýb minulých účtovných období, rozdiely zo zmien účtovných metód a zásad.

Od 1.1.2008 sa v zmysle novej metodiky účtovníctva výsledok rozpočtového hospodárenia v účtovníctve nezisťuje, ale sa zisťuje mimo účtovníctva na základe skutočne realizovaných rozpočtových príjmov a výdavkov zatriedených podľa rozpočtovej klasifikácie. Na základe rozhodnutia obecného zastupiteľstva pri prerokovaní záverečného účtu obce môže byť prebytok rozpočtu obce zdrojom rezervného fondu, prípadne iných peňažných fondov, schodok rozpočtu obce sa usporiada predovšetkým z rezervného fondu, z ďalších peňažných fondov alebo z návratných zdrojov financovania. [Lalíková, A., 2009a, s. 10] Tento rezervný fond, ako ani ďalšie peňažné fondy nie sú súčasťou vlastného imania.

V ČR sa v súvahe členia zdroje krytia majetku na vlastné zdroje krytia stálych a obežných aktív a na cudzie zdroje. Vlastné zdroje krytia stálych a obežných aktív sa vykazujú za bežné a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, a to v tomto členení:

- majetkové, finančné a peňažné fondy,
- zdroje krytia prostriedkov rozpočtového hospodárenia a
- výsledok hospodárenia.

Obsahové vymedzenie a postup účtovania vlastných zdrojov krytia stálych a obežných aktív je stanovené vo viacerých českých účtovných štandardoch (ČÚŠ č. 507 – *Výsledok hospodárenia v účtovníctve*, ČÚŠ č. 521 – *Fondy* a ČÚŠ č. 517 – *Vzťahy k ŠR, k rozpočtu*

územných samosprávnych celkov, k rozpočtu organizačných zložiek štátu a rozpočtové a ostatné finančné účty.)

V súvahovej položke Fond dlhodobého majetku sa vykazuje zdroj krytia dlhodobého majetku vo výške jeho obstarávacej ceny. Tento zdroj sa tvorí pri obstaraní dlhodobého majetku a znižuje sa pri vyradení dlhodobého majetku pre jeho opotrebenie, v dôsledku vzniknutých mánek a škôd alebo pri jeho predaji. V súvahovej položke Fond obežných aktív sa vykazuje zdroj krytia obežného majetku z hlavnej činnosti obce, a to najmä k bezodplatne prevzatému obežnému majetku a k nakúpenému krátkodobému finančnému majetku, ktorý je hradený z peňažných fondov obce. Ak obec vykonáva aj podnikateľskú činnosť, tak sa tvorí Fond podnikateľskej činnosti ako zdroj krytia obežného majetku používaného pri podnikateľskej činnosti. Rozdiel medzi zistenou reálnou hodnotou majetku a jeho účtovnou hodnotou sa vykazuje v súvahovej položke Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov.

Medzi finančnými a peňažnými fondmi obec vykazuje napríklad sociálny fond, rezervný fond, fond rozvoja bývania a ostatné zdroje združených prostriedkov, kultúrnych fondov, fondov EÚ a pod.

V okruhu hlavnej činnosti financovanej v rámci rozpočtového hospodárenia sa k 31.12. zisťuje výsledok rozpočtového hospodárenia (prebytok a schodok rozpočtu obce), ktorý sa vykazuje v súvahovej položke Prevod zúčtovania príjmov a výdavkov z minulých rokov. Ak obec vykonáva podnikateľskú činnosť, zisťuje účtovný výsledok hospodárenia (zisk alebo strata). V súvahe sa vykazuje vo vlastných zdrojoch krytia v súvahových položkách Výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia a Nerozdelený zisk, neuhradená strata minulých rokov.

V časti výsledok hospodárenia sa vykazuje aj Saldo výdavkov a nákladov, ktoré vzniká z rozdielu nákladov (z konečných stavov účtov účtovej triedy 4 – *Náklady organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov*) a zodpovedajúcich výdavkov (z konečného stavu účtu 211 – *Financovanie výdavkov územných samosprávnych celkov*). Súvahová položka potom poskytuje nasledovné informácie:

- nie všetky zložky obežného majetku obstarané v hlavnej činnosti, ktoré boli zaplatené ako bežné výdavky, boli ku koncu roka spotrebované, resp. predané,
- nie všetky zaúčtované náklady obce boli uhradené alebo
- nie všetky poskytnuté preddavky boli v danom období zúčtované.

V časti výsledok hospodárenia sa vykazuje aj Saldo príjmov a výnosov, ktoré vyjadruje vzťah medzi zúčtovanými rozpočtovými príjmami (predpis, nárok) a skutočne vyinkasovanými príjmami.

V MR sa zdroje krytia majetku členia v súvahe na vlastné zdroje (vlastný kapitál a rezervné fondy) a na záväzky. **Vlastný kapitál** (*Saját tőke*) sa v súvahe ďalej člení na:

- základný kapitál (*Induló tőke*) – obec nevykazuje v tejto súvahovej položke hodnotu, nakoľko sa tu vykazuje zdroj krytia majetku rozpočtových organizácií zriadených obcou vytvorený k 1.1.1993, resp. k dátumu zriadenia na základe poskytnutia majetku zriaďovateľom. Nepatria sem zdroje získané ani vytvorené na ťarchu rozpočtu. Tento základný kapitál sa môže meniť len pri zániku a zmene formy.
- zmena kapitálu (*Tőkeváltozások*) – túto súvahovú položku znižuje / zvyšuje úprava hodnoty majetku zisteného ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Napríklad nákupom investičného majetku, zvýšením stavu zásob, zvýšením pohľadávok a znížením záväzkov, zúčtovaním opravných položiek, bezodplatným prijatím majetku a pod. sa zmena kapitálu zvyšuje. Naopak likvidáciou, predajom a iným úbytkom majetku, odpismi a tvorbou opravnej položky k majetku znižujú stav zmeny kapitálu.
- oceňovací rezervný fond (*Értékelési tartalék*) – vzniká pri úprave hodnoty majetku pri jeho ocenení trhovou cenou. Ak je trhovú cenu majetku vyššia ako účtovná hodnota, potom sa rozdiel vykáže osobitne ako oceňovací rezervný fond. Trhovú cenu takéhoto majetku je potrebné následne každoročne stanoviť a porovnať s účtovnou hodnotou. Ak sa významne odchyli (je vyššia) od upravenej hodnoty minulého roka, potom je potrebné o tento rozdiel opäť upraviť prostredníctvom oceňovacieho rezervného fondu.⁴¹

Osobitnou súčasťou vlastných zdrojov krytia majetku sú **rezervné fondy** (*tartalékok*). Vykazuje sa tu tá časť zdrojov peňažných prostriedkov z predchádzajúcich rokov obce, ktorá sa môže po schválení použiť na financovanie dlhodobého majetku alebo na realizáciu bežných výdavkov. Rezervné fondy sa môžu tvoriť z peňažného fondu vzniknutého v priebehu zabezpečenia hlavnej činnosti a z úspor, resp. výsledku podnikateľskej činnosti.

Na **medzinárodnej úrovni** nie je pre vymedzenie vlastných zdrojov krytia vytvorený osobitný štandard. Súčasťou Výkazu o finančnej situácii sú **čisté aktíva / vlastné imanie** (*net*

⁴¹ Ak je účtovná hodnota vyššia ako trhovú cenu, potom ide o zníženie hodnoty nad rámec plánu, ktoré sa neúčtuje oproti oceňovaciemu rezervnému fondu, ale ako zníženie „zmeny kapitálu“.

assets/ equity), ktorý predstavuje zvyšný podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých záväzkov.

Porovnanie a vyhodnotenie

Zdroje krytia majetku sa členia vo všetkých skúmaných krajinách na vlastné a cudzie. Opäť je potrebné zdôrazniť, že pojmy v tejto oblasti sa líšia medzi jednotlivými krajinami (napríklad vlastný kapitál, vlastné zdroje krytia stálych a obežných aktív, vlastné imanie). V SR sa zmenil názov „vlastné zdroje krytia majetku“ na „**vlastné imanie**“. Od 1.1.2008 boli novou metodikou účtovníctva zmenené súvahové položky vlastného imania. Súvahové položky majetkových fondov boli zrušené. Okrem toho boli zrušené aj zdroje krytia rozpočtového hospodárenia, ako aj saldo výdavkov a nákladov rozpočtového hospodárenia, saldo príjmov a výnosov rozpočtového hospodárenia a prevod zúčtovania príjmov a výdavkov, ktoré boli v súvahe v skupine výsledku hospodárenia. Vytvorila sa súvahová položka na vykazovanie oceňovacích rozdielov z kapitálových účastín (súvahová položka „oceňovacie rozdiely z precenia majetku a záväzkov“ sa vytvorila s účinnosťou už od 1.1.2003). Výsledok hospodárenia vykazovaný v súvahe má novú ekonomickú podstavu - je výsledkom porovnania výnosov a nákladov obce, teda je zisťovaný na základe akruálneho princípu účtovníctva.

V ČR sa v sledovanom období vyказuje v súvahe medzi **vlastnými zdrojmi krytia stálych a obežných aktív** fond dlhodobého majetku, fond obežného majetku, peňažné a finančné fondy. V skupine výsledku hospodárenia sú súvahovými položkami okrem výsledku hospodárenia bežného obdobia a minulých rokov aj saldo výdavkov a nákladov, saldo príjmov a výnosov ako aj prevod zúčtovania príjmov a výdavkov, obsahujúci schodok alebo prebytok rozpočtového hospodárenia, teda výsledok hospodárenia je zisťovaný na základe peňažných tokov. V MR sú špecifickými súvahovými položkami medzi vlastným kapitálom *zmena kapitálu*, ktorej stav sa mení pri zmene hodnoty majetku, ako aj pri zvýšení alebo znížení záväzkov. Osobitnou súvahovou položkou sú *rezervné fondy*, ktoré sa môžu tvoriť z peňažného fondu vzniknutého v priebehu zabezpečenia hlavnej činnosti a z úspor, resp. výsledku podnikateľskej činnosti. V zmysle IPSAS 1 sú vlastným zdrojom krytia čisté aktíva / vlastné imanie. Touto oblasťou sa IPSAS zaoberajú len v súvislosti so zostavením konsolidovanej účtovnej závierky, ktorá však nie je predmetom riešenia v dizertačnej práci.

Vymedzenie a vykazovanie cudzích zdrojov krytia majetku
--

V SR sa pod pojmom cudzie zdroje krytia majetku chápu záväzky, ktoré sa v zmysle opatrenia o postupoch účtovania členia z časového hľadiska na dlhodobé a krátkodobé

záväzky.⁴² V súvahe sa záväzky **vykazujú** podľa zostatkovej doby splatnosti ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Zostatková doba splatnosti záväzku je doba, ktorá sa rovná rozdielu medzi dohodnutou dobou splatnosti a dňom, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Časť dlhodobého záväzku, ktorá je splatná v nasledujúcom účtovnom období, sa vykazuje v súvahe ako krátkodobá. V súvahe sa záväzky členia podľa charakteru v tomto základnom zoskupení:

- rezervy,
- zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy (transfery),
- dlhodobé a krátkodobé záväzky z obchodných vzťahov, záväzky voči zamestnancom a orgánom sociálneho a zdravotného poistenia, záväzky z daní a poplatkov, záväzky voči združeniu a záväzky z upísaných nesplatených cenných papierov a vkladov a
- bankové úvery a výpomoci.

Osobitnou súčasťou zdrojov krytia majetku (v súvahe sa nevykazujú v časti záväzky, ale ako ďalšia časť na strane pasív) sú položky časového rozlíšenia na strane pasív. Keďže v ďalších skúmaných krajinách sú vykazované medzi cudzími zdrojmi krytia majetku, tieto súvahové položky sú analyzované v tejto časti dizertačnej práce.

Rezervy sa tvoria v súlade so zákonom o účtovníctve. Rezervy sú záväzky s neistým časovým vymedzením alebo výškou. [[Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §26](#)]. Predstavujú 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. Záväzok s určitým časovým vymedzením a určitou výškou sa vykazuje medzi ostatnými záväzkami. Spôsob tvorby a použitia rezerv stanovuje obec vo svojom vnútornom predpise. Vždy však platí zásada, že rezerva sa použije len na účel, na ktorý bola vytvorená. [[Opatrenie č. MF/16786/2007-31, 2009, §14](#)]

Rezervy rozlišujeme z časového hľadiska na dlhodobé a krátkodobé a takto sa vykazujú aj v súvahe. Opatrenie o postupoch účtovania vymedzuje druhy rezerv, z ktorých niektoré sa považujú za zákonné (ak sú zadefinované aj v zákone o dani z príjmov) a niektoré ako ostatné

⁴² V zmysle § 16 opatrenia o postupoch účtovania je *dlhodobým záväzkom* záväzok, ktorého dohodnutá doba splatnosti, t.j. doba dohodnutá v zmluve alebo iným spôsobom, v ktorej sa majú záväzky uhradiť alebo vyrovnáť iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je dlhšia ako jeden rok. *Krátkodobým záväzkom* je záväzok, ktorého dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je najviac jeden rok.

rezervy. Do 31.12.2007 vytvárala obec len zákonné rezervy, a to len v súvislosti s jej podnikateľskou činnosťou.

Špecifickou skupinou záväzkov je zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy (tzv. transfery). *Ak obec prijme v priebehu roka zo štátneho rozpočtu pre svoju činnosť* bežné alebo kapitálové transfery, príjem peňažných prostriedkov znamená pre obec záväzok, ktorý zúčtováva vo vecnej a časovej súvislosti s nákladmi do výnosov bežného roka. V prípade, že *obec prijme transfer zo štátneho rozpočtu a ten poskytne ďalej svojej zriadenej organizácii*, neúčtuje sa o náklade ani o výnose, ale príjem a výdaj peňažných prostriedkov sa zaúčtuje prostredníctvom účtu 357 – Ostatné zúčtovanie rozpočtu obce a vyššieho územného celku.

Záväzky v užšom poňatí predstavujú cudzí zdroj krytia majetku a znamenajú povinnosť plniť záväzok, zvyčajne peňažnou úhradou. Členia sa z časového hľadiska na dlhodobé a krátkodobé. „**Dlhodobým záväzkom** je záväzok, ktorého dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom (napríklad zúčtovaním dlhodobej rezervy, dlhodobej nevyfakturovanej dodávky) pri vzniku účtovného prípadu je dlhšia ako jeden rok.“ [Šlosárová, A., 2006, s. 226] Patria sem napríklad dlhodobé prijaté preddavky, záväzky z nájmu, dlhodobé nevyfakturované dodávky, resp. záväzky zo sociálneho fondu a iné záväzky. „**Krátkodobým záväzkom** je záväzok, ktorého dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom (napríklad zúčtovaním krátkodobej rezervy, krátkodobej nevyfakturovanej dodávky) pri vzniku účtovného prípadu je najviac jeden rok.“ [Šlosárová, A., 2006, s. 227] Medzi ne patria predovšetkým krátkodobé záväzky z obchodných vzťahov, zúčtovania so zamestnancami a orgánmi sociálneho poistenia a zdravotného poistenia, zúčtovanie daní a poplatkov (priame a nepriame dane, poplatky) a iné záväzky.

Bankové úvery a poskytnuté finančné výpomoci sa v súvahe členia podľa jednotlivých druhov ako aj z časového hľadiska (dlhodobé a krátkodobé). Ide o finančné bankové úvery, ktoré obci poskytne banka, resp. iné prijaté návratné finančné výpomoci, ktoré obci poskytne subjekt verejnej správy.

Osobitnými súvahovými položkami sú položky časového rozlíšenia, ktoré predstavujú tiež povinnosť účtovnej jednotky. „Splňajú definíciu záväzkov, ale nie sú rezervami ani záväzkami v užšom zmysle.“ [Šlosárová, A., 2006, s. 229] Na strane pasív ide o výdavky budúcich období a výnosy budúcich období. Obec je povinná od 1.1.2008 aj pri vykonávaní hlavnej činnosti náklady a výnosy časovo rozlišovať. Kritériom časového rozlíšenia nákladov a výnosov je skutočnosť, že je známy ich vecný obsah, suma a obdobie, ktorého sa týkajú. Prijatím novej

metodiky účtovania transferov nadobudli špecifický význam výnosy budúcich období, ktoré obsahujú aj zúčtované kapitálové transfery.

Závázky sa pri ich vzniku (ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu) **oceňujú** menovitou hodnotou (suma, na ktorú záväzok znie), záväzky pri ich prevzatí *obstarávacou cenou*. Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa pri inventarizácii záväzkov zisťuje ich „reálna“ výška a porovnáva sa s výškou v účtovníctve. Ak je vyššia ako ich výška v účtovníctve, potom sa záväzky uvedú v účtovníctve a v účtovnej závierke vo zvýšenom ocenení. *Opravné položky* sa k záväzkom netvorí. [[Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §25 a §26](#)]

Závázky vyjadrené v cudzej mene obec prepočítava na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska, a to v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu alebo v deň, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

V **ČR** sa cudzie zdroje v súvahe členia rovnako ako v SR na rezervy, dlhodobé a krátkodobé záväzky, bankové úvery a pôžičky. Okrem týchto položiek vykazuje obec ČR medzi cudzími zdrojmi aj prechodné účty pasívne. Na obsahové vymedzenie cudzích zdrojov boli vytvorené české účtovné štandardy č. 503 – *Rezervy*, č. 515 – *Krátkodobý finančný majetok a krátkodobé bankové úvery*, č. 516 – *Zúčtovacie vzťahy* a č. 522 – *Dlhodobé bankové úvery a pôžičky a ostatné záväzky*. Z ich vymedzenia vyplývajú niektoré odlišnosti oproti ustanoveniam opatrenia o postupoch účtovania v SR.

Rezervy môže obec ČR vytvárať len zákonné (v zmysle zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách na zistenie základu dane z príjmov, v znení neskorších predpisov a zákona č. 586/1992 Sb. o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov), a to len v rámci podnikateľskej činnosti.

Z krátkodobých záväzkov je špecifickou súvahovou položkou položka, na ktorej sa vykazuje zostatok účtu 349 - *Vysporiadanie preplatkov dotácií a ostatných záväzkov s rozpočtom územných samosprávnych celkov*. Do 31.12.2003 bol tento účet zaradený aj do účtovej osnovy SR, ale bol vypustený z dôvodu odlišného postupu účtovania odpisov. V ČR sa tento postup účtovania odpisov zachoval, t.j. pri dlhodobom majetku, ktorý obec využíva v rámci podnikateľskej činnosti, sa odpisy zaúčtujú prostredníctvom tohto účtu 349 (namiesto účtov oprávok k dlhodobému majetku).

Z prechodných účtov pasívnych sa v súvahe ČR vykazujú aj kurzové rozdiely pasívne. Vyčíslujú sa ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, a to z prepočtu dlhodobého finančného majetku, pohľadávok a záväzkov v cudzej mene, úverových účtov a účtov

finančných výpomocí. Zostatok vykázaný na konci roka sa začiatkom nasledujúceho roka v účtovníctve zruší. Tento postup bol uplatňovaný aj v SR do 31.12.2002, ale úpravou slovenských predpisov so zohľadnením medzinárodných štandardov bol tento účet vypustený a vytvorený nový postup účtovania kurzových rozdielov (účtovanie kurzových rozdielov výsledkovo). Súvahové položky prechodných účtov pasívnych majú obsahovú náplň len z titulu časového rozlíšenia nákladov a výnosov v rámci podnikateľskej činnosti obce, rovnako je to aj pri kurzových rozdieloch pasívnych.

V MR sa pod pojmom cudzie zdroje chápu dlhodobé a krátkodobé záväzky a iné pasívne zúčtovania. Rezervy ako cudzí zdroj krytia obce MR nedefinujú ani nevykazujú.

Podľa nariadenia vlády o účtovníctve a účtovnej závierke sú záväzkami dlhy z prepravných, dodávateľských, podnikateľských a iných zmlúv vyjadrených v peňažnej hodnote, ktoré dodávateľ, poskytovateľ služieb, poskytovateľ úveru, pôžičiek splnil. Základnou požiadavkou na vykázanie záväzkov je uznanie záväzku obce ako objednávateľa, na základe ktorého vzniká právny nárok na zaplatenie záväzku, a to peňažnou hotovosťou, z bankového účtu, zmenkou alebo dodaním iného majetku, poskytnutia protislužby. Záväzok sa môže zrušiť aj tak, že poskytovateľ úveru sa vzdá svojej pohľadávky, t.j. odpustí záväzok obce. Medzi záväzkami sa vykazujú len tie záväzky, ktorých hodnota je presne stanovená. Podľa lehoty splatnosti sa záväzky rozlišujú na dlhodobé (splatné nad jeden rok) a krátkodobé (splatné do jedného roka). Od roku 2001 sa záväzky voči dodávateľom a iné krátkodobé záväzky povinne členia podľa toho, kedy vznikli a z akého rozpočtu budú splatené (t.j. na záväzky z minulých období zaťažujúce rozpočet bežného obdobia, záväzky bežného obdobia zaťažujúce rozpočet bežného obdobia a záväzky bežného obdobia zaťažujúce budúcoročný rozpočet). Takto sledované záväzky zreálnia stav rozpočtu príjmov a výdavkov bežného roka a obec ľahšie zostaví svoj rozpočet, nakoľko vedľa koľko majú rozpočtovať na úhradu záväzkov z minulého obdobia. Slovenská právna úprava predpisuje, že nie je možné zaväzovať sa nad rámec rozpočtu. Dlhodobé záväzky v súvahe MR sa vykazujú tak, že splátka pripadajúca na nasledujúci rok sa uvedie medzi krátkodobými záväzkami, pričom v účtovníctve nie je nutné preúčtovať tú časť záväzku, ktorá sa premenila z dlhodobého na krátkodobý záväzok. Rovnaké ustanovenia (vykazovanie záväzkov podľa zostatkovej doby splatnosti) platia aj v SR a ČR.

Medzi súvahovými položkami záväzkov sa vykazujú aj úvery a pôžičky, ich obsahová náplň je rovnaká ako v SR a ČR, len sa nevykazujú osobitne, ale v rámci dlhodobých a krátkodobých záväzkov.

Špecifickými súvahovými položkami záväzkov sú podpory, príspevky a dotácie na prevádzkovú a investičnú činnosť a zúčtovania v rámci štátneho hospodárenia (*Támogatások, kiegészítések és működési, felhalmozási célra véglegesen átvett pénzeszközök és fejezeti elszámolások*), ktoré predstavujú stav záväzkov z finančných prostriedkov prevzatých definitívne na prevádzkové a investičné ciele v rámci alebo mimo štátneho hospodárenia.

Do cudzích zdrojov /záväzkov v širšom zmysle/ sa zaraďujú aj iné pasívne finančné zúčtovania. Ide o takú skupinu zúčtovaní peňažných prostriedkov prijatých obcou, ktorých účel nie je jasný, ich vysporiadanie nie je ukončené alebo súvisí s uskutočnením takej činnosti, ktorej príjmový limit nefiguruje medzi účelmi rozpočtových príjmov.

V prípade záväzkov v cudzej mene sa k súvahovému dňu prepočítajú kurzom MNB a o prípadné kurzové rozdiely sa zmení hodnota vlastného kapitálu.

V zmysle **IPSAS 1** – Prezentácia účtovnej závierky predstavujú **záväzky** (*liabilities*) súčasnú povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla v dôsledku minulých udalostí, od jeho splnenia sa očakáva, že následne nastane odtok prostriedkov predstavujúcich ekonomický úžitok či využiteľný potenciál. Vo Výkaze o finančnej situácii sa záväzky členia minimálne na záväzky z daní a transferov, záväzky z výmenných transakcií, rezervy a finančné záväzky.

Ďalšie štandardy **IPSAS 19 – Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva** a **IPSAS 15 – Finančné nástroje: zverejnenie a prezentácia** definujú nasledovné pojmy:

- **rezerva** (*provision*) – je záväzok s neistým časom a výškou, [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 567](#)]
- **obchodné záväzky** (*payables*) – je záväzok zaplatiť tovar, výrobky alebo služby, ktoré boli dodané alebo prijaté a boli fakturované alebo inak formálne odsúhlasené s konkrétnym dodávateľom, [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 567](#)]
- **časové rozlíšenie** (*accruals*)⁴³ – je záväzok zaplatiť tovar, výrobky alebo služby, ktoré boli dodané alebo prijaté a neboli zaplatené, fakturované alebo inak formálne odsúhlasené s konkrétnym dodávateľom, vrátane čiastok splatných zamestnancom (napríklad čiastky vzťahujúce sa k nevyčerpaným dovolenkám). Napriek tomu, že je niekedy nevyhnutné odhadnúť jeho čiastku alebo čas, je miera jeho neurčitosti všeobecne oveľa menšia ako v prípade rezerv, [[Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 567](#)]

⁴³ český preklad pojmu *accruals* – prechodné pasíva

- **finančné záväzky** (*financial liability*) – ide o každý záväzok, ktorý znamená zmluvnú povinnosť zaplatiť peňažnými prostriedkami alebo iným finančným aktívom inej účtovnej jednotke, alebo povinnosť vymeniť finančné nástroje s inou účtovnou jednotkou za potenciálne nevýhodných podmienok. [[Príručka mezinárodných účtných standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 394](#)]

Účtovná závierka zachytáva finančnú situáciu účtovnej jednotky ku koncu vykazovaného obdobia a nie jeho možnú situáciu v budúcnosti. Preto sa nevykazujú **rezervy na náklady**, ktoré budú musieť byť vynaložené na činnosť účtovnej jednotky pokračujúcej v budúcnosti. V súvahe účtovnej jednotky sú vykázané len také záväzky, ktoré existujú k dátumu vykazovania. [[Príručka mezinárodných účtných standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 570](#)]

Rezervy sa k dátumu vykazovania vždy preverujú a upravujú tak, aby zohľadňovali aktuálne najlepšie odhady. Pokiaľ už nie je pravdepodobné, že pri vysporiadaní záväzku bude nevyhnutný odtok prostriedkov predstavujúcich ekonomický úžitok alebo využiteľný potenciál, potom sa rezerva zruší. Rezerva sa musí použiť len na výdavky, na ktoré bola rezerva pôvodne vytvorená. [[Príručka mezinárodných účtných standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 577-578](#)]

Časové rozlíšenie je často vykazované ako súčasť záväzkov, zatiaľ čo rezervy sú vykazované oddelene. [[Príručka mezinárodných účtných standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 568](#)]

Porovnanie a vyhodnotenie

V SR sú súčasťou zdrojov krytia majetku aj záväzky (v širšom zmysle), ktoré sú v právnej úprave SR vymedzené rovnako ako v IPSAS. Rezervy sa tvoria pri hlavnej aj podnikateľskej činnosti a v účtovníctve je potrebné ich rozlíšiť na rezervy zákonné a ostatné, a súčasne aj na dlhodobé a krátkodobé. Súčasťou záväzkov a súčasne špecifickou skupinou zdrojov krytia majetku sú transfery, ktoré predstavujú zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy. Osobitnou súvahovou položkou (mimo záväzkov v širšom zmysle) je časové rozlíšenie na strane pasív, pri ktorom je známy jeho vecný obsah, suma a obdobie, ktorého sa týka. V ČR obce nevykazujú transfery vzhľadom na odlišnosť účtovania účtovných prípadov, ktoré predstavujú vzťahy subjektov verejnej správy. Rezervy sa tvoria len zákonné v zmysle zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách na zistenie základu dane z príjmov, a to len v rámci podnikateľskej činnosti a nerozlišujú sa v súvahe na krátkodobé a dlhodobé. Súčasťou cudzích zdrojov sú aj prechodné účty pasívne, ktoré predstavujú okrem výdavkov a výnosov budúcich období aj kurzové rozdiely pasívne a dohadné účty pasívne. Tieto posledné dva druhy cudzích zdrojov už

nie sú vykazované v SR medzi časovým rozlíšením na strane pasív vzhľadom na odlišné účtovanie kurzových rozdielov ako aj dohadných položiek. V MR sa osobitne rezervy ako cudzie zdroje nevykazujú, pravdepodobne sú súčasťou záväzkov v širšom zmysle. Osobitnými súvahovými položkami záväzkov sú podpory, príspevky a dotácie v rámci štátneho hospodárenia, ktoré sa podobajú transferom vymedzených v SR. Do cudzích zdrojov sa zaraďujú aj iné pasívne zúčtovania, ktoré vo svojej podstate možno porovnať k časovému rozlíšeniu v SR, resp. prechodným účtom pasívnym v ČR.

4.2.4 Definícia a vykazovanie nákladov / výdavkov, výnosov / príjmov vo Výkaze ziskov a strát / Výkaze o výsledku hospodárenia / Statement of Financial Performance

„Výkaz ziskov a strát je prehľadné usporiadanie výnosov a nákladov účtovnej jednotky za určité obdobie v peňažnom vyjadrení v požadovanom členení tak, aby bolo zrejmé, ako vznikol výsledok hospodárenia za toto obdobie.“ [Šlosárová, A., 2006, s. 242]

Základné pojmy definované v zákone o účtovníctve SR, ktoré sa viažu na výkaz ziskov a strát, vychádzajú z pojmu ekonomický úžitok.⁴⁴

Výnosom sa rozumie zvýšenie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť. Zákon o účtovníctve nestanovuje spôsob oceňovania výnosu, jeho ocenenie sa viaže na ocenenie majetku alebo záväzku, na ktorý sa vzťahuje. Pre výnos nie je rozhodujúce, kedy k nemu nastane prislúchajúci pohyb (príjem) peňažných prostriedkov. Náklad sa definuje ako zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť. Rovnako ako pri výnose sa spôsob ocenenia nákladu stanoví v nadväznosti na ocenenie majetku alebo záväzku, na ktorý sa vzťahuje. Súčasne tiež platí, že nie je rozhodujúce, kedy nastane prislúchajúci pohyb (výdavok) peňažných prostriedkov. [Šlosárová, A., 2006, s. 242-243]

Do 31.12.2007 obce SR, ktoré vykonávali len hlavnú činnosť, vykazovali vo Výkaze ziskov a strát (v časti B) náklady na základe konečných stavov účtoch účtovej triedy 4 – *Náklady rozpočtových organizácií*. Do rámcovej účtovej osnovy bolo zaradených 8 syntetických účtov na sledovanie nákladov v rámci hlavnej činnosti. Síce bolo možné k týmto účtom vytvárať analytické účty, ale vo výkaze ziskov a strát v časti B sa uvádzali jednotlivé výsledkové položky len podľa údajov zo syntetických účtov (s výnimkou účtu 470 - *Odpisy a zostatková cena dlhodobého hmotného a nehmotného majetku*, ktorý sa vykazoval v členení na odpisy

⁴⁴ **Ekonomickým úžitkom** je možnosť priamo alebo nepriamo prispieť k toku peňažných prostriedkov a ekvivalentov peňažných prostriedkov. [Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, 2009, §2]

dlhodobého nehmotného a hmotného majetku, na odpisy drobného nehmotného a hmotného majetku a na zostatkovú cenu predaného dlhodobého nehmotného a hmotného majetku).

Ak obec vykonávala aj podnikateľskú činnosť, tak aj časť A Výkazu ziskov a strát mala obsahovú náplň. Obsahom výsledkových položiek boli konečné stavy účtov účtovej triedy 5 – *Náklady rozpočtových organizácií vynaložené na podnikateľskú činnosť a náklady príspevkových organizácií* a konečné stavy účtov účtovej triedy 6 – *Výnosy z podnikateľskej činnosti rozpočtových organizácií a z činnosti príspevkových organizácií*.

Od 1.1.2008 sa všetky náklady obce účtujú na účtoch účtovej triedy 5 – Náklady. V rámcovej účtovej osnove sú účty nákladov rozčlenené podľa ich jednotlivých druhov, a to do nasledovných účtových skupín:

- účtová skupina 50 – Spotrebované nákupy,
- účtová skupina 51 – Služby,
- účtová skupina 52 – Osobné náklady,
- účtová skupina 53 – Dane a poplatky,
- účtová skupina 54 – Ostatné náklady na prevádzkovú činnosť,
- účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy a opravné položky z prevádzkovej a finančnej činnosti a zúčtovanie časového rozlíšenia,
- účtová skupina 56 – Finančné náklady,
- účtová skupina 57 – Mimoriadne náklady,
- účtová skupina 58 – Náklady na transfery a náklady z odvodov príjmov a
- účtová skupina 59 – Dane z príjmov.

Účty nákladov sú usporiadané podľa činností, pričom samostatnými účtovými skupinami sú účty na účtovanie nákladov na transfery a náklady z odvodov príjmov (ÚS 58) a účty na účtovanie dane z príjmov (ÚS 59).

Prechodom na novú metodiku účtovania sa zaviedlo aj do hlavnej činnosti obce účtovanie výnosov, a to prostredníctvom účtov účtových skupín:

- účtová skupina 60 – Tržby za vlastné výkony a tovar,
- účtová skupina 61 – Zmena stavu vnútroorganizačných zásob,
- účtová skupina 62 – Aktivácia,
- účtová skupina 63 – Daňové a colné výnosy a výnosy z poplatkov,
- účtová skupina 64 – Ostatné výnosy,
- účtová skupina 65 – Zúčtovanie rezerv a opravných položiek z prevádzkovej a finančnej činnosti a zúčtovanie časového rozlíšenia,

- účtová skupina 66 – Finančné výnosy,
- účtová skupina 67 – Mimoriadne výnosy a
- účtová skupina 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.

Prvotne účty výnosov z účtovej triedy 6 sú usporiadané podľa činností a samostatnú účtovú skupinu tvoria účty na sledovanie daňových výnosov a výnosov z poplatkov. Špecifickými účtami výnosov sú účty, na ktorých sa účtujú výnosy z transferov a rozpočtových príjmov. Ďalšie členenie účtov výnosov charakterizujeme ako členenie podľa podstaty výnosu.

Medzi základné zásady účtovania nákladov a výnosov patria:

- náklady a výnosy sa účtujú do obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia,
- opravy nevýznamných súm nákladov a výnosov minulých účtovných období sa účtujú ako účtovné prípady bežného účtovného obdobia na príslušných účtoch nákladov a výnosov,
- významné sumy opráv nákladov a výnosov minulých účtovných období sa účtujú na účet 428 – Nevysporiadaný výsledok hospodárenia minulých rokov,
- náhrady vynaložených nákladov minulých účtovných období sa účtujú do výnosov bežného účtovného obdobia,
- náklady a výdavky, ktoré sa týkajú budúcich účtovných období, sa časovo rozlišujú ako náklady budúcich období a výdavky budúcich období, Výnosy a príjmy, ktoré sa týkajú budúcich účtovných období, sa časovo rozlišujú ako výnosy budúcich období a príjmy budúcich období. [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 55]

Obec od 1.1.2008 zisťuje **účtovný výsledok hospodárenia** bežného účtovného obdobia ako rozdiel výnosov a nákladov, ktorým je kladný alebo záporný výsledok hospodárenia obce. [Kovalčíková, A. - Kordošová, A., 2008, s. 240]

Prechodom na akruálny princíp účtovníctva je **štruktúra Výkazu ziskov a strát** iná aká bola stanovená do 31.12.2007. Nie sú v ňom oddelené časti pre vykazovanie výnosov a nákladov na podnikateľskú činnosť a pre vykazovanie nákladov v hlavnej činnosti obce. Náklady a výnosy za obec sú usporiadané horizontálnou (účtovnou) formou. Najprv sa vykazujú náklady členené podľa druhov a vyčíslí sa celková suma nákladov (za ÚS 50-58), potom sa vykazujú výnosy členené podľa podstaty a vyčíslí sa celková suma výnosov (za ÚS 60-68). Poslednými položkami výkazu sú vyčíslenie výsledku hospodárenia pred zdanením ako rozdiel výnosov

a nákladov okrem dane z príjmov, vykázanie dane z príjmov a vyčíslenie výsledku hospodárenia po zdanení.

Špecifickými nákladmi Výkazu ziskov a strát, ktoré majú obsahovú náplň len v obciach, sú:

- Náklady na transfery z rozpočtu obce alebo z rozpočtu vyššieho územného celku do rozpočtových organizácií a príspevkových organizácií zriadených obcou alebo vyšším územným celkom - obce tu vykazujú transfery poskytnuté zriadeným rozpočtovým a príspevkovým organizáciám. Kapitálové transfery sú vyčíslené v čiastke, ktorá zohľadňuje vecnú a časovú súvislosť s odpismi, opravnými položkami a zostatkovou cenou pri vyradení dlhodobého majetku,
- Náklady na transfery z rozpočtu obce alebo z rozpočtu vyššieho územného celku ostatným subjektom verejnej správy a Náklady na transfery z rozpočtu obce alebo z rozpočtu vyššieho územného celku subjektom mimo verejnej správy – vykazujú tu obce bežné a kapitálové transfery poskytnuté ostatným subjektom.

Špecifickými výnosmi Výkazu ziskov a strát, ktoré majú obsahovú náplň len v obciach, sú:

- Daňové výnosy samosprávy a Výnosy z poplatkov – vykazujú sa výnosy v časovej a vecnej súvislosti s priznaním daní (táto súvislosť nie je uplatnená pre výnosy z dane z príjmov právnických a fyzických osôb) a s vyrubení poplatkov (napríklad za komunálny odpad a iné miestne poplatky),
- Výnosy samosprávy z bežných transferov zo štátneho rozpočtu a od iných subjektov verejnej správy – vyказuje tu obec transfer poskytnutý na bežné výdavky zo štátneho rozpočtu alebo od iných subjektov verejnej správy, vo výške nákladov,
- Výnosy samosprávy z kapitálových transferov zo štátneho rozpočtu a od iných subjektov verejnej správy – vyказuje tu transfer poskytnutý na kapitálové výdavky zo štátneho rozpočtu alebo od iných subjektov verejnej správy, vo výške odpisov, zostatkových cien a opravných položiek k dlhodobému majetku,
- Výnosy samosprávy z bežných transferov od Európskych spoločenstiev – vyказuje tu obec transfer poskytnutý na bežné výdavky z rozpočtu Európskych spoločenstiev, vo výške nákladov,
- Výnosy samosprávy z kapitálových transferov od Európskych spoločenstiev – vyказuje tu obec transfer poskytnutý na kapitálové výdavky z rozpočtu Európskych spoločenstiev, vo výške odpisov, zostatkových cien a opravných položiek k dlhodobému majetku,

- Výnosy samosprávy z bežných transferov od ostatných subjektov mimo verejnej správy – vykazuje tu obec transfer poskytnutý na bežné výdavky od ostatných subjektov mimo verejnej správy, vo výške nákladov,
- Výnosy samosprávy z kapitálových transferov od ostatných subjektov mimo verejnej správy– vykazuje tu obec transfer poskytnutý na kapitálové výdavky od ostatných subjektov mimo verejnej správy, vo výške odpisov, zostatkových cien a opravných položiek k dlhodobému majetku,
- Výnosy z odvodu rozpočtových príjmov – vykazujú sa tu výnosy z predpísaných rozpočtových príjmov rozpočtu obce vo výške časovo rozlíšených výnosov.

Zákon o účtovníctve ČR nedefinuje pojmy náklad, výnos, príjem alebo výdavok. Vyhláška na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR stanovuje obsahové vymedzenie položiek Výkazu ziskov a strát, ale opäť nedefinuje základné horeuvedené pojmy. Z českých účtovných štandardov, ktoré vymedzujú obsahovú náplň a postup účtovania nákladov a výnosov (č. 518 – *Náklady organizačných zložiek štátu, územných samosprávnych celkov* (vymedzenie nákladov v rámci hlavnej činnosti), č. 519 - *Náklady organizačných zložiek štátu, územných samosprávnych celkov a príspevkových organizácií celkov* (vymedzenie nákladov v rámci podnikateľskej činnosti) a č. 520 – *Výnosy organizačných zložiek štátu, územných samosprávnych celkov a príspevkových organizácií* (vymedzenie výnosov v rámci podnikateľskej činnosti)) charakterizuje len ČÚŠ č. 518 pojem náklad, a to nasledovne:

„Náklady územných samosprávnych celkov vyjadrujú konečnú spotrebu hospodárskych prostriedkov vynaložených na činnosť organizácie v sledovanom období. Túto spotrebu predstavuje vynaloženie hospodárskych prostriedkov v rôznych formách, napríklad vo forme spotreby materiálu, vynaložených prostriedkov za práce a služby, cestovné a ostatné výplaty fyzickým osobám a ostatné osobné náklady, vyplatené sociálne dávky a finančné náklady.“
[ČÚŠ č. 518]

Na účtovanie nákladov slúžia v rámci hlavnej činnosti (vlastného rozpočtového hospodárenia) obce v rámcovej účtovej osnove účty účtovej triedy 4 - *Náklady organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov*. Do 31.12.2007 boli stanovené len skupinové syntetické účty, v rámci ktorých neboli ďalej vymedzené syntetické účty. Od 1.1.2008 sa doplnila rámcová účtová osnova o ďalšie, syntetické účty nákladov, pri zachovaní existujúcich skupinových syntetických účtov. Podrobnejšie členenie nákladov sa môže zabezpečiť formou analytickej evidencie.

Konečné stavy účtov nákladov z účtovej triedy 4 nie sú vykazované vo výkaze ziskov a strát, ale sú ďalšími súvahovými položkami v súvahe na strane aktív v časti prostriedkov rozpočtového hospodárenia. Členia sa podľa jednotlivých druhov nasledovne:

- materiálové náklady (účet 410)- vykazuje sa tu okrem spotreby nakupovaného materiálu, aj spotreba energie, vody, plynu, náklady na údržbu a opravy, na dopravu, práce výrobné povahy, reprezentačné výdavky a dary,
- služby a náklady nevýrobnej povahy (účet 420)- vykazujú sa tu náklady na služby a práce nevýrobnej povahy, nájomné, výkony spojov,
- cestovné a ostatné výplaty fyzickým osobám (účet 430) – vykazujú sa tu cestovné a podobné náklady, ostatné výplaty fyzickým osobám a štipendiá,
- mzdové a ostatné osobné náklady (účet 440) – vykazujú sa tu mzdy, náhrady mzdy, naturálne mzdy a odmeny, ako aj čiastky refundované iným organizáciám,
- dávky sociálneho zabezpečenia (účet 450) – vykazujú sa tu rôzne peňažné dávky, peňažné a vecné podpory, náklady na rekreáciu a pod.
- manká a škody (účet 460) - vykazujú sa tu manká a škody na dlhodobom majetku, resp. manká a škody presahujúce normy prirodzených úbytkov zásob,
- úroky (od 1.1.2008 novozařadený účet 471) – vykazujú sa tu predovšetkým úroky z úverov a pôžičiek,
- penále a poplatky (od 1.1.2008 novozařadený účet 472) – vykazujú sa tu penále z obchodných záväzkových vzťahov, poplatky zo zadĺženia a správne poplatky,
- kurzové straty (od 1.1.2008 novozařadený účet 473) – vykazujú sa tu kurzové straty, ktoré vznikli ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu predovšetkým z titulu úhrady záväzku v cudzej mene, resp. inkasa pohľadávky v cudzej mene,
- finančné náklady (od 1.1.2008 novozařadený účet 474) – vykazujú sa tu bankové poplatky, náklady z titulu úbytku cenných papierov pri predaji, postúpení pohľadávok, náklady na správu, uloženie a úschovu cenných papierov.

Obsahová náplň položiek nákladov zistená z konečných stavov účtov 410 až 460 v ČR je rovnaká tomu, ako boli vymedzené v SR do 31.12.2007. Rozdiel sa objavuje až pri ďalších druhoch nákladov. V ČR sa nestanovilo podrobnejšie sledovanie nákladov v prípade dlhodobého majetku (ako v SR boli stanovené tri výsledkové položky k účtu 470 - Odpisy a zostatková cena dlhodobého hmotného a nehmotného majetku), naopak od 1.1.2008 sa stanovili vo výkaze nové riadky pre vykazovanie nákladov, ktoré sa dovtedy vykazovali v doterajších nákladových položkách (v SR neboli tieto položky osobitne vykazované).

V rámci prevádzkovania podnikateľskej činnosti sa na sledovanie **nákladov** stanovili účty v rámcivej účtovej osnove a stanovili aj postupy účtovania prostredníctvom ČÚŠ č. 519 – *Náklady organizačných zložiek štátu, územných samosprávnych celkov a príspevkových organizácií*, ktorý vymedzuje ekonomický obsah účtov z účtovej triedy 5 - *Náklady organizačných zložiek štátu, územných samosprávnych celkov a príspevkových organizácií*. Ak časť nákladov vynaložených na hlavnú činnosť obce je spoločná s nákladmi vynaloženými na podnikateľskú činnosť, môže obec postupovať tak, že tieto náklady rozdelí napríklad v pomere výšky výnosov dosiahnutých v podnikateľskej činnosti k výnosom dosiahnutých v hlavnej činnosti. [Vyhlasčka č.505/2002 Sb., 2009, §23]

Obec účtuje a vykazuje **výnosy** len v rámci prevádzkovania podnikateľskej činnosti. Obsahová náplň položiek výnosov je vymedzená vo vyhláske na vykonávanie niektorých ustanovení zákona o účtovníctve ČR. ČÚŠ č. 520 - *Výnosy organizačných zložiek štátu, územných samosprávnych celkov a príspevkových organizácií* stanovuje postupy účtovania na účtoch výnosov (z účtovej triedy 6 - *Náklady organizačných zložiek štátu, územných samosprávnych celkov a príspevkových organizácií*), z ktorých sa položky výnosov vyčísľujú.

Základné zásady účtovania výnosov a nákladov vymedzené v SR platia aj pre obce ČR, avšak len pri výnosoch a nákladoch vynaložených v podnikateľskej činnosti obce.

V MR vzhľadom na špecifickosť účtovania obcí nemožno hovoriť o nákladoch a výnosoch. Právne normy definujú, stanovujú postup účtovania a vykazovania príjmov a výdavkov. V okruhu hlavnej činnosti sa príjmy a výdavky vykazujú v Správe o peňažnom obehú a vo Výkaze o peňažnom zostatku. V rámci podnikateľskej činnosti sa príjmy a výdavky premietnu do Výkazu o výsledku hospodárenia. Pre účtovanie príjmov a výdavkov sú stanovené účty z účtovej triedy 5 - *Rozpočet výdavkov a plnenie rozpočtu podľa ekonomického triedenia (Kiadások előirányzata és előirányzat teljesítése közgazdasági osztályozás szerint)*, z účtovej triedy 6 - *Nepriame (všeobecné) výdavky (Közvetett (általános) kiadások)*, z účtovej triedy 7 - *Výdavky na činnosť a limit výdavkov podľa funkčného členenia (Tevékenységek kiadásai előirányzata és előirányzat teljesítése funkcionális osztályozás szerint) a)*, z účtovej triedy 9 - *Rozpočet príjmov a plnenie rozpočtu príjmov podľa ekonomického a funkčného členenia (Bevételek előirányzata és az előirányzat teljesítése közgazdasági és funkcionális osztályozás szerint)*.

Príjmy a výdavky znamenajú prírastok a úbytok peňažných prostriedkov alebo ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky v bežnom účtovnom období.

Výdavky účtované v účtovej triede 5 sa členia podľa ekonomickej klasifikácie na:

- **Osobné výdavky (Személyi juttatások)** – sledujú sa tu:
 - pravidelné osobné výdavky ako základná mzda, príplatky, povinné a iné náhrady mzdy, 13. plat a na osobitnom účte poskytnuté preddavky na mzdy,
 - nepravidelné osobné výdavky t.j. výdavky súvisiace s výkonom práce, sociálne a iné nepravidelné výdavky,
 - vonkajšie (externé) osobné výdavky t.j. mzdy a platy externých pracovníkov, príležitostné príjmy pracovníkov na plný úväzok.
- **Poistné zaťažujúce zamestnávateľa (Munkaadókat terhelő járulékok)** – sledujú sa tu povinné odvody do Národného poistenia zaťažujúce zamestnávateľov (dôchodkové zabezpečenie, pracovné zabezpečenie, zdravotné poistenie, nemocenské poistenie) a ostatné odvody mimo štátneho hospodárenia.
- **Prevádzkové výdavky (Dologi kiadások)** sledujú sa tu všetky výdavky súvisiace s prevádzkou obce. Každý prevádzkový výdavok treba rozlíšiť podľa toho, či súvisí s prevádzkovaním, udržaním a realizovaním odbornej činnosti alebo s dobročinnými, športovými a kultúrnymi úlohami. Členia sa ďalej na:
 - a) výdavky súvisiace s obstaraním materiálu, tovaru, obalov, zvierat bez ohľadu na to, či sa hneď spotrebuje alebo skladuje,
 - b) výdavky na obstaranie hmotného majetku s cenou do 50.000,-HUF ⁴⁵,
 - c) výdavky na nákup umeleckých diel a zbierok,
 - d) výdavky na energiu, prepravné, poštovné, nájomné, opravy a udržiavanie a na iné služby (bez obrátenej dane),
 - e) obrátová daň z poskytnutých služieb a predaných výrobkov a daň z príjmov zamestnancov,
 - f) platené úroky,
 - g) iné výdavky.
- **Peňažné dávky (Ellátottak pénzbeli juttatásai)** – ide o výdavky na štipendiá v stredných a vysokých školách a výdavky na deti v detských domovoch.

Výdavky účtované v účtovej triede 6 sa členia podľa jednotlivých stredísk na:

- a) údržbu – výdavky na opravu a údržbu,
- b) ostatné pomocné úseky – výdavky na prevádzku jedálne, pracovne, elektrárne,

⁴⁵ Po prepočte kurzom ECB zo dňa 31.12.2009 (1 euro = 270,42 HUF) predstavuje suma 50 tisíc HUF zaokrúhlene výšku 185 eur.

- c) odborné úseky – výdavky v rámci hlavnej činnosti na laboratória, archívy, kabinety,
- d) spoločné výdavky odborných úsekov,
- e) prevádzku budov,
- f) podnikateľské úseky,
- g) správu organizácie,
- h) výdavky programov PHARE, ISPA, SAPARD.

Výdavky účtované v účtovej triede 7 - *Výdavky na činnosť a limit výdavkov podľa funkčného členenia (Tevékenységek kiadási előirányzata és előirányzat teljesítése (funkcionális osztályozás szerint)* sa vykazujú výdavky podľa funkčného členenia (odborných činností). Zvlášť sa vykazujú výdavky v rámci hlavnej a v podnikateľskej činnosti a prevod výdavkov medzi hlavnou a podnikateľskou činnosťou. Výdavky odborných úloh sa členia na priame výdavky (už pri ich vzniku sa dá zistiť, ku ktorej odbornej činnosti patria) a nepriame výdavky (do tejto účtovej triedy sa prevádzajú po ich rozčlenení v účtovej triede 6). V tejto účtovej triede sú stanovené len účtové skupiny, a to:

- 71 až 77 – Výdavky a limity výdavkov v hlavnej činnosti,
- 78 až 79 – Výdavky a limity výdavkov v podnikateľskej činnosti.

Príjmy sa sledujú na účtoch účtovej triedy 9 - *Rozpočet príjmov a plnenie rozpočtu príjmov podľa ekonomického a funkčného členenia (Bevételek előirányzata és az előirányzat teljesítése közgazdasági és funkcionális osztályozás szerint)*. Obsahuje príjmy v členení na:

- prevádzkové príjmy – príjmy súvisiace s plnením hlavnej aj podnikateľskej činnosti vrátane skutočne realizovaných kurzových rozdielov a úrokov,
- príjmy miestnych samospráv – miestne dane a poplatky, podiely z centrálnych daní, pokuty,
- investičné a kapitálové príjmy – príjmy z predaja dlhodobého majetku a výnosy z investičných cenných papierov,
- príjmy obce zo štátneho rozpočtu (z tzv. centrálného rozpočtu),
- príjmy bez peňažného plnenia – použitie peňažného a limitného zostatku z minulého roka, použitie výsledku hospodárenia z podnikateľskej činnosti z minulého roka.
- príjmy podľa funkčného členenia v členení podľa úloh/činnosti obce rovnako ako boli členené výdavky v účtovej triede 7.

Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor riešia aj problematiku nákladov a výnosov. IPSAS 1 - Prezentácia účtovnej závierky definuje pojem:

- **náklad (expenses)** ako zníženie ekonomického úžitku alebo využiteľného potenciálu za účtovné obdobie, ku ktorému došlo úbytkom či spotrebou aktív prípadne vznikom záväzkov.
 - **výnos (revenue)** ako hrubý prírastok ekonomického úžitku alebo využiteľného potenciálu za účtovné obdobie, pokiaľ tento prírastok vedie k zvýšeniu čistých aktív/vlastného imania.
- [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 33-34]

V dodatku k IPSAS 1 sú vymedzené aj dve ilustrácie členenia Výkazu o finančnej výnosnosti. Ich štruktúra závisí od toho, akým spôsobom sa členia náklady, a to podľa druhov alebo podľa funkcií. **Ilustrácia č. 1:** Ak je výkaz zostavený **v členení podľa druhov nákladov**, potom položky výnosov a nákladov sa môžu členiť nasledovne [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 75]:

Výnosy

- Dane,
- Poplatky, pokuty, penále a licencie,
- Výnosy z výmenných transakcií,
- Transfery od iných vládnych jednotiek,
- Ostatné výnosy,
- *Prevádzkové výnosy celkom*

Náklady

- Mzdy, platy a zamestnanecké pôžitky,
- Granty a ostatné transferové platby,
- Spotrebovaný materiál a služby,
- Náklady na odpisy a amortizáciu,
- Zníženie hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení
- Ostatné prevádzkové náklady,
- Finančné náklady,
- *Náklady celkom*

Podiel na kladnom výsledku hospodárenia pridruženej jednotky (*Share of surplus of associates*)

Kladný/záporný výsledok hospodárenia za obdobie (*Surplus/deficit for the period*)

Ilustrácia č. 2: Ak sa vo Výkaze o finančnej výnosnosti **členia náklady podľa funkcií**, potom položky výnosov sa členia rovnako ako pri výkaze podľa druhového členenia nákladov a položky nákladov sa môžu nasledovne: [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 74]

Náklady

- Všeobecné verejné služby,
- Obrana,
- Verejný poriadok a bezpečnosť,

- Vzdelávanie,
- Zdravotníctvo,
- Sociálne zabezpečenie,
- Bytová a občianska vybavenosť,
- Rekreačné, kultúra a náboženstvo,
- Ekonomické otázky,
- Ochrana životného prostredia,
- Ostatné náklady,
- Finančné náklady,

Náklady celkom

Rozdielom výnosov a nákladov je opäť kladný/záporný výsledok hospodárenia za obdobie.

Problematikou výnosov sa bližšie zaoberajú štandardy IPSAS 9 – *Výnosy z výmenných transakcií* a IPSAS 23 - *Výnosy z nevýmenných transakcií*. **Výnosy** sú charakterizované ako hrubý príliv ekonomických úžitkov alebo využiteľného potenciálu počas účtovného obdobia, ktorý zvyšuje čisté aktíva / vlastné imanie inak ako transakciou so spoločníkmi/akcionármi. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 259] Výnosy sa členia na výnosy z výmenných a nevýmenných transakcií, pričom výnosmi z výmenných transakcií sú výnosy z:

- ♦ z poskytovania služieb,
- ♦ z predaja výrobkov a tovarov a
- ♦ užívania aktív účtovnej jednotky inými stranami, ktoré prinášajú úroky, licenčné poplatky a dividendy. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 256]

Výmenná transakcia je taká, pri ktorej účtovná jednotka získa majetok alebo služby, prípadne uhradí záväzok, pričom výmenou za to priamo poskytne inej strane približne rovnakú hodnotu (predovšetkým vo forme tovaru, výrobkov a služieb). [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 258]

„Výnosy sa **oceňujú** reálnou hodnotou⁴⁶ obdržanej alebo ziskateľnej protihodnoty.“ [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 259] Čiastka výnosu je zvyčajne stanovená dohodou medzi účtovnou jednotkou a kupujúcim alebo užívateľom majetku či služby. Je ocenená reálnou hodnotou obdržanej alebo ziskateľnej protihodnoty, ktorá zohľadňuje rôzne obchodné zľavy a množstvové rabaty. Vo väčšine prípadov je protihodnota vo forme peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov (*cash or cash equivalents*). Ak je príjem peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov odložený do neskorších

⁴⁶ V zmysle IPSAS 9 je **reálnou hodnotou** (*Fair value*) suma, za ktorú možno vymeniť danú položku majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými súhlasiacimi stranami.

období, potom môže byť reálna hodnota protihodnoty nižšia ako jej nominálna hodnota. V takomto prípade je reálna hodnota protihodnoty stanovená diskontovaním budúcich príjmov pri použití implicitnej úrokovej miery. Rozdiel medzi reálnou a nominálnou hodnotou sa vykáže ako úrokový výnos. Pri výmene výrobkov a tovaru za podobné výrobky a tovar nevznikajú výnosy. Medzinárodné účtovné štandardy ustanovujú, že sa účtuje o ekonomickom obsahu transakcie, nie o jej právnej forme. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 259-260]

Výnos pri poskytovaní služieb je uznaný (možno ho zaúčtovať), ak je možné spoľahlivo určiť výsledok transakcie. Výsledok transakcie je možné spoľahlivo určiť, ak:

- ♦ je možné spoľahlivo oceniť výnos, pričom ak nie je možné spoľahlivo určiť výsledok transakcie, účtuje sa o výnose len do tej miery, v akej budú uhradené náklady,
- ♦ je pravdepodobné, že účtovnej jednotke budú z predaja plynúť budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál,
- ♦ je možné spoľahlivo určiť stupeň dokončenia transakcie k súvahovému dňu,
- ♦ je možné spoľahlivo vyčíslieť vynaložené náklady a náklady, ktoré sa majú vynaložiť na dokončenie transakcie. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 261]

Pri predaji výrobkov a tovaru sa tržby účtujú len vtedy, ak:

- predávajúci previedol na kupujúceho všetky riziká a potenciálne výnosy (odmeny) vyplývajúce z vlastníctva,
- predávajúci nemá možnosť ovplyvňovať ani kontrolovať predaný tovar,
- čiastka výnosov môže byť spoľahlivo ocenená,
- je pravdepodobné, že účtovnej jednotke budú z predaja plynúť budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál,
- je možné spoľahlivo vyčíslieť vynaložené náklady a náklady, ktoré sa majú vynaložiť na dokončenie transakcie. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 263].

Úroky sa časovo rozlišujú, pričom sa zohľadňuje efektívny výnos daného aktíva. Licenčné poplatky sa časovo rozlišujú do obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia. Dividendy sú uznané (účtované) v čase vzniku nároku na ich vyplatenie. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 264]

Výnosmi z nevýmenných transakcií sú výnosy z priamych a nepriamych daní, clá, poplatky a pokuty, dotácie a dary. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 257] Medzinárodný účtovný štandard IPSAS 23 sa zaoberá podrobnejšie nevýmennými transakciami, pri ktorých poskytnutá hodnota a protihodnota nie sú v pomere. Znamená to, že u niektorých transakcií účtovná jednotka získa prostriedky, pričom priamo neposkytne žiadnu alebo len bezvýznamnú protihodnotu. Daňovníci platia dane, pretože ich platenie vyplýva z daňového zákona. Naproti tomu vláda, ktorá zdanenie realizuje, poskytuje daňovníkom celý rad verejných služieb a nezabezpečuje ich s ohľadom na platenie daní. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 697] Príliv prostriedkov z nevýmennej transakcie iných než služieb poskytnutej bezodplatne, ktorá spĺňa definíciu aktíva, sa vykáže ako aktívum, len ak je pravdepodobné, že budúci ekonomický úžitok spojený s aktívom bude plynúť do organizácie a je možné stanoviť objektívnu (reálnu) hodnotu majetku (*fair value*). Aktívum obstarané z nevýmennej transakcie sa oceňuje v reálnej hodnote v čase obstarania.

Štandard bližšie definuje vykazovanie výnosov z daní a transferov. **Dane** sú definované ako ekonomický úžitok alebo využiteľný potenciál, ktorý je povinne platený alebo splatný subjektom verejnej správy v súlade s právnou úpravou zdaňovania. Dane nezahŕňajú pokuty a iné penále z porušenia týchto zákonov. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 697] Dane spĺňajú definíciu výnosov z nevýmenných transakcií, pretože daňovníci platia dane bez toho, že by dostali približne rovnakú hodnotu ako dôsledok priamej výmeny. V súlade s definíciou aktív a záväzkov a s požiadavkami IPSAS 23 sú prostriedky z daní prijaté pred uskutočnením zdaniteľnej udalosti uznané ako aktívum a záväzok (vopred prijaté príjmy), pretože udalosť, na základe ktorej účtovnej jednotke vzniká nárok na dane, ešte nenastala a kritériá pre uznanie daňového výnosu ešte neboli splnené, aj keď účtovná jednotka už prostriedky získala. Do tej doby, kým nenastane zdaniteľné plnenie, sa uznáva záväzok. Ak nastane zdaniteľné plnenie, je zúčtovaný záväzok a uznaný výnos. Ak existuje časový odstup medzi zdaniteľným plnením a výberom daní, môže účtovná jednotka spoľahlivo oceniť aktíva vzniknuté v súvislosti s daňovými transakciami napríklad použitím štatistických modelov založených na histórii výberu určitej dane v predchádzajúcich obdobiach. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 710 - 711]

Transfery sú definované ako prítoky budúceho ekonomického úžitku alebo využiteľného potenciálu z nevýmenných transakcií, s výnimkou daní. [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 697] Transfery zahŕňajú dotácie, odpustenie dlhov, pokuty, dedenie majetku alebo bezodplatný prevod, dary, tovar, výrobky a služby v naturáliách

(bezodplatne). [Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, 2008, s. 713] Účtovná jednotka musí preveriť všetky podmienky obsiahnuté v dohodách o transfere, či nevzniká záväzok, ak akceptuje prevedené prostriedky. Ak je transfer podmienený a podmienky sa nesplnia, potom sa vyžaduje vrátenie a až do splnenia podmienky sa účtuje o záväzku, nie o výnose.

Porovnanie a vyhodnotenie

V SR sa v súvahe platnej do 31.12.2007 vykazovali náklady z hlavnej činnosti v jednej sume ako prostriedky rozpočtového hospodárenia a tie sa ďalej špecifikovali vo výkaze ziskov a strát v časti B podľa konečných stavov účtov účtovej triedy 4 – *Náklady rozpočtových organizácií*. V rámci podnikateľskej činnosti boli náklady a výnosy vykazované v časti A výkazu ziskov a strát, a to na základe konečných stavov účtov účtovej triedy 5 – *Náklady rozpočtových organizácií vynaložené na podnikateľskú činnosť a náklady príspevkových organizácií* a konečných stavov účtov účtovej triedy 6 – *Výnosy z podnikateľskej činnosti rozpočtových organizácií a z činnosti príspevkových organizácií*. Od 1.1.2008 sa v SR náklady z hlavnej ako aj podnikateľskej činnosti vykazujú vo výkaze ziskov a strát a súvahu ovplyvňujú len prostredníctvom výsledku hospodárenia za bežné účtovné obdobie. Vzhľadom na odlišný spôsob účtovania (t.j. prechodom z hotovostného princípu účtovania na aktuálny princíp) obce v hlavnej aj podnikateľskej činnosti účtujú o nákladoch aj výnosoch a tie sú základom pre účtovný výsledok hospodárenia za obec ako účtovnej jednotky. V ČR sa náklady (t.j. konečné stavy účtov účtovej triedy 4 – *Náklady organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov*) v rámci hlavnej činnosti vykazujú len v súvahe na strane aktív v časti prostriedkov rozpočtového hospodárenia. Výkaz ziskov a strát ČR obsahuje konečné stavy účtov nákladov účtovej triedy 5 – *Náklady organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov a príspevkových organizácií* a konečné stavy účtov výnosov účtovej triedy 6 – *Výnosy organizačných zložiek štátu a územných samosprávnych celkov a príspevkových organizácií* len v prípade podnikateľskej činnosti obce. V MR obce neúčtujú o nákladoch a výnosoch, ale o príjmoch a výdavkoch, ktoré rozlišujú v závislosti od toho, či sa účtovný prípad týka hlavnej alebo podnikateľskej činnosti. Pri zostavovaní výkazu Správa o peňažnom obehu, Výkazu o peňažnom zostatku, resp. Výkazu o výsledku hospodárenia vychádzajú z konečných stavov účtov účtovej triedy 5 - *Rozpočet výdavkov a plnenie rozpočtu podľa ekonomického triedenia (Kiadások előirányzata és előirányzat teljesítése közgazdasági osztályozás szerint)*, účtovej triedy 6 - *Nepriame (všeobecné) výdavky (Közzetett (általános) kiadások)*, účtovej triedy 7 - *Výdavky na činnosť a limit výdavkov podľa funkčného členenia (Tevékenységek kiadásai)*

előirányzata és előirányzat teljesítése (funkcionális osztályozás szerint) a účtvej triedy 9 - Rozpočet príjmov a plnenie rozpočtu príjmov podľa ekonomického a funkčného členenia (Bevételek előirányzata és az előirányzat teljesítése közgazdasági és funkcionális osztályozás szerint).

Vo výkaze ziskov a strát v SR a ČR je uplatňované členenie nákladov podľa druhov, vo Výkaze o výsledku hospodárenia v MR sú výdavky a príjmy vykazované podľa činností a IPSAS umožňuje členenie nákladov podľa druhov alebo podľa funkcií. Ak by sa účtovná jednotka rozhodla pre členenie nákladov podľa funkcií, musela by v účtovnej závierke uviesť aj analýzu podľa nákladových druhov. Na rozdiel od IPSAS právna úprava SR, ČR a MR nepozná pojmy výmenné alebo nevýmenné transakcie.

ZÁVER

Obce majú vo svojom vývoji i v súčasnosti dôležité postavenie v spoločnosti. Ich špecifický spôsob financovania, spôsob hospodárenia a podstata činností nimi vykonávaných majú za následok, že aj účtovníctvo obcí má svoje zvláštnosti a plní špecifické úlohy.

Obce pri zabezpečovaní svojej činnosti využívajú okrem vlastných príjmov (predovšetkým príjmov z vyberania daní, poplatkov, sankcií a pokút, príjmov z vlastného majetku) aj cudzie zdroje, napríklad štátne dotácie, návratné zdroje financovania a iné mimorozpočtové peňažné prostriedky. Popri vykonávaní hlavnej činnosti môžu obce vo všetkých skúmaných krajinách z dôvodu získania ďalších finančných prostriedkov a posilnenia rozpočtu vykonávať aj podnikateľskú činnosť.

Základným znakom hospodárenia obcí v Slovenskej republike a v ďalších dvoch skúmaných krajinách (v Českej republike a Maďarskej republike) je naviazanosť na rozpočet. Existencia deficitného rozpočtu obce ešte nemusí znamenať rast zadlženosti obce, pokiaľ sa na úhradu deficitu použijú prostriedky z predchádzajúceho obdobia. Pri hodnotení významných parametrov hospodárenia obce sa posudzuje dlhodobá stabilita, veľkosť rozpočtu obce, efektívnosť a kvalita hospodárenia obce, zhodnotenie schopnosti obce zabezpečiť splácanie prijatého dlhu a pod. Rozpočet príjmov a výdavkov obce sa každoročne schvaľuje a podľa neho hospodária v priebehu kalendárneho roka. Podľa rozpočtovej klasifikácie a ďalších hľadísk triedia obce vo svojom rozpočte príjmy a výdavky a sledujú plnenie rozpočtu príjmov a výdavkov. Po skončení kalendárneho roka spracujú údaje do záverečného účtu.

Obce vedú účtovníctvo a zostavujú účtovnú závierku podľa zákona o účtovníctve, základného predpisu pre účtovníctvo obcí vo všetkých 3 skúmaných krajinách. Podrobnosti k postupom účtovania, k účtovným metódam a zásadám, k rámcovej účtovej osnove, k účtovej závierke sú konkretizované nižšími právnymi predpismi rôznymi v jednotlivých krajinách, v Českej republike doplnenými Českými účtovnými štandardami.

Na základe komparatívnej analýzy účtovníctva obcí a súvisiacich problémov sme identifikovali zhodné, rozdielne, resp. špecifické prístupy k riešeniu problémov v skúmaných krajinách a v kontexte s IPSAS.

K základným analyzovaným oblastiam so zhodným prístupom riešenia patria:

- ✓ účtovanie v sústave podvojného účtovníctva (IPSAS nedefinuje),
- ✓ vymedzenie účtovného obdobia, ktorým je kalendárny rok (IPSAS nevylučuje z praktických dôvodov možnosť vykazovania za obdobie 52 týždňov),

- ✓ ustanovenie rámcovej účtovej osnovy / účtovej osnovy (IPSAS nedefinuje),
- ✓ ustanovenie súvahy ako prvej súčasti účtovnej závierky,
- ✓ vykazovanie údajov v účtovnej závierke za dve po sebe idúce účtovné obdobia,
- ✓ zostavovanie výkazu pre hodnotenie plnenia rozpočtu.

Základné oblasti s rozdielnym prístupom riešenia, ktoré sme identifikovali, zhŕňame nasledovne:

- ✓ definovanie pojmu významnosť informácií,
- ✓ členenie účtov v rámcovej účtovej osnove / účtovej osnove (IPSAS nedefinuje),
- ✓ akruálny / modifikovaný hotovostný princíp účtovníctva,
- ✓ zisťovanie výsledku hospodárenia z hlavnej a podnikateľskej činnosti,
- ✓ súčasti účtovnej závierky a finančné výkazy,
- ✓ definície základných zložiek / položiek účtovnej závierky,
- ✓ horizontálna a vertikálna štruktúra účtovných výkazov,
- ✓ úprava oceňovania majetku ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
- ✓ tvorba a zúčtovanie rezerv,
- ✓ vykazovanie nákladov a výnosov / príjmov a výdavkov.

Vybrané oblasti s osobitným prístupom k riešeniu problémov v jednotlivých krajinách a v IPSAS v členení podľa jednotlivých krajín / IPSAS uvádzame v nasledovnej tabuľke.

Tabuľka č. 24: Vybrané oblasti s osobitným prístupom k riešeniu problémov v jednotlivých krajinách a v IPSAS

Krajina / IPSAS	Oblasti, ktoré sú špecificky riešené
Slovenská republika	- transfery, - výnosy v hlavnej činnosti, - časové rozlišovanie nákladov a výnosov v hlavnej činnosti,
Česká republika	- prostriedky rozpočtového hospodárenia a ich zdroje krytia, - osobitné vykazovanie kurzových rozdielov aktívnych a pasívnych, ako aj dohadných účtov aktívnych a pasívnych,
Maďarská republika	- majetok odovzdaný na prevádzku, do koncesie, majetok prijatý ako odplata pohľadávky, - preklasifikovanie majetku, - špecifické vlastné zdroje krytia majetku – zmena kapitálu, rezervné fondy v členení na rozpočtové a podnikateľské,
IPSAS	- model precenenia majetku na reálnu hodnotu (<i>Fair value</i>), - rozlíšenie výmenných a nevýmenných transakcií, - rozlíšenie zníženia hodnoty majetku určeného a neurčeného na zabezpečenie príjmov.

Vzhľadom na súčasný proces medzinárodnej harmonizácie účtovníctva vo svete sa v sledovanom období vytvoril priestor na harmonizáciu účtovníctva verejného sektora aj v skúmaných krajinách (krajinách Európskej únie). Verejným sektorom sa rozumejú národné vlády, regionálne vlády, miestne vlády a súvisiace vládne inštitúcie. Proces harmonizácie účtovníctva obcí sa najviac prejavil v Slovenskej republike, a to prijatím novej metodiky účtovníctva od 1.1.2008 založenom na aktuálnom princípe účtovníctva. V rámci tejto etapy harmonizácie účtovníctva obcí sa však nezahrnuli do národnej úpravy všetky požiadavky Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor.

Súčasne poznamenávame, že právny stav v oblasti účtovníctva nie je spracovaný do konečnej podoby. Po sledovanom období, s účinnosťou od 1.1.2010 nastali v legislatíve ďalšie úpravy. Bola schválená novela zákona o účtovníctve (napríklad ďalšie uplatnenie reálnej hodnoty pre ocenenie majetku a záväzkov v účtovníctve obcí), novela opatrenia o postupoch účtovania (napríklad spresnenie účtovania daňových výnosov samosprávy), novela opatrenia o účtovnej závierke (napríklad doplnená súvahová položka na strane pasív), ako aj novela opatrenia o finančných výkazoch (napríklad rozšírenie výkazov podľa požiadaviek EUROSTAT-u). Pre úplnosť je vhodné uviesť, že bolo upravené aj opatrenie o metódach a postupoch konsolidácie vo verejnej správe. Problematika konsolidovanej účtovnej závierky nie je predmetom skúmania dizertačnej práce, ale uvádza sa vzhľadom na to, že sa prvýkrát zostaví v roku 2010 za účtovné obdobie 2009 a týka sa aj vymedzených obcí.

V sledovanom období bolo aj v Českej republike účtovníctvo obcí predmetom záujmu modernizačných snáh zo strany Ministerstva financií. Pripravoval sa projekt v nadväznosti na reformu verejných financií, súvisel aj s plánovaným procesom prechodu na aktuálny princíp účtovníctva. JUDr. David Bauer a Ing. Petr Plesnivý už v roku 2009 potvrdili nástup tejto reformy a naznačili výrazné zmeny v účtovníctve obcí. Predložili stručný komentár k zmenám zákona o účtovníctve a novej vyhlášky, ktorá nahradí pôvodnú vyhlášku č. 505/2002 Sb., *ktou sa provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb. o účetnictví, v znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, v znění neskorších předpisů* a ktoré nadobudnú účinnosť od 1.1.2010. Z hľadiska zmien ide o naplnenie požiadaviek na zabezpečenie potrieb jednoznačnosti a porovnateľnosti, ako aj o zohľadnenie špecifických potrieb Ministerstva financií a potrieb štátu. Zároveň boli prevedené kroky smerujúce k zjednodušeniu orientácie účtovných jednotiek v účtovnej závierke. Za základné zmeny možno považovať:

- rozšírenie štruktúry účtovnej závierky o Prehľad o peňažných tokoch a Prehľad o zmenách vlastného kapitálu,
- zmeny v štruktúre súvahy (okrem novej štruktúry položiek vychádzajúcich z novej rámcovej účtovnej osnovy je významnou zmenou zavedenie štyroch stĺpcov u položiek aktív, a to stĺpcov brutto, korekcia a netto za bežné účtovné obdobie a stĺpec pre údaje bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia),
- koncepcne nový prístup sa týka údajov vedených v knihe podsúvahových účtov a v precíznosti údajov uvedených v prílohe účtovnej závierky (prílohu účtovnej závierky bolo nutné v technickej forme štrukturalizovať),
- rámcová účtová osnova je stanovená s ohľadom na činnosť obcí, ako aj s ohľadom na potreby štátu,
- pre obce je stanovený odklad použitia účtovnej metódy odpisovania až do roku 2011, a to z dôvodu nevyhnutnosti uskutočnenia kategorizácie (zatriedenia) majetku,
- zmenu metódy ocenenia majetku reálnou hodnotou v prípade majetku určeného na predaj je umožnené vykonať najneskôr do 31.12.2010, t.j. obce budú mať celý rok 2010 na to, aby preverili, či sa v minulosti o niektorom „svojom“ majetku rozhodli, že bude určený na predaj a aby previedli jeho ocenenie reálnou hodnotou. [Bauer, D. – Plesnivý, P., 2009, s. 2-3]

Súčasne je potrebné konštatovať, že od 1.1.2010 v zmysle novely zákona o účtovníctve obec ČR nemôže viesť účtovníctvo v zjednodušenom rozsahu.

Mgr. Peter Chrenko, námestník ministra financií ČR pre dane a clá pravidelne informuje verejnosť na webovej stránke Ministerstva financií ČR o prebiehajúcej účtovnej reforme verejného sektora, ktoré menia doteraz použité postupy a princípy účtovníctva obcí. Informuje o nasledovných zmenách, a to „bude spresnené používanie účtovných metód, zároveň dôjde k digitalizácii a elektronizácii účtovníctva. To by malo viesť k zrýchleniu účtovných operácií, z dlhodobého hľadiska k úspore času a peňažných prostriedkov, k odstráneniu bremena – povinnosti vyplňovania rovnakých údajov do viacerých formulárov, či evidencií nielen pre účtovné, ale aj štatistické účely. Obce budú prvýkrát prevádzať prenos dát do centrálného systému až k 15.7.2010 a ďalšie informácie pre štatistické účely sa budú prenášať prvýkrát až v roku 2011. Naším spoločným cieľom je, aby účtovníctvo verejného sektora poskytovalo verný a pravdivý obraz hospodárenia. Musíme si uvedomiť, že tak dosiaľ nebolo.“ [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mf_zamestnanci_mf_mediich_53611.html]

„Verejný sektor v Českej republike bude konečne účtovať na základe princípu účtovníctva,

ktorý používa súkromný sektor. Hlavným cieľom je, aby malo zastupiteľstvo obcí dostatočne kvalitné informácie pre rozhodovanie a aby ich mala k dispozícii včas.“

[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mf_zamestnanci_mf_mediich_51778.html]

Z pohľadu legislatívnych činností Ministerstva financií ČR je začiatkom roku 2010 prvá fáza účtovnej reformy zrealizovaná a rôzne ďalšie legislatívne zmeny (nové vyhlášky a nové České účtovné štandardy) budú účinné až od 1.1.2011. Ministerstvo financií ČR sa momentálne sústreďuje najmä na metodickú pomoc prostredníctvom svojich webových stránok a v rámci personálnych možností budú prebiehať školenia. Náместník konštatuje na základe signálov z vonka, že je malá informovanosť a mnohé účtovné jednotky nevedia o týchto zmenách.

[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mf_zamestnanci_mf_mediich_51778.html]

Základná schéma rozfázovania účtovnej reformy v oblasti verejných financií k 1.1.2010 je prílohou č. 17 dizertačnej práce.

Modifikovaný hotovostný princíp účtovníctva verejnej správy uplatňovaný v Maďarskej republike neposkytuje pre všetkých používateľov účtovných informácií dostatočnú informačnú základňu. Preto odborníci tiež navrhujú zavedenie účtovníctva vedenom na aktuálnom princípe pri zohľadnení ustanovení Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. Po sledovanom období nastali aj v tejto krajine zmeny v legislatíve v oblasti účtovníctva obcí. S účinnosťou od 1.1.2010 boli vydané novely zákona o účtovníctve, ale netýkajú sa významných zmien. Rozsiahle úpravy sme postrehli v novele *nariadenia vlády č. 249/2000 o osobitostiach účtovnej závierky a vedenia účtovníctva organizácií štátneho hospodárenia v znení neskorších predpisov* účinnnej od 1.1.2010. Spomedzi nich sa niektoré zmeny týkajú aj problémov, ktoré boli riešené v dizertačnej práci, napríklad:

- súvahová položka „základný kapitál“ sa mení názvom i ekonomickou náplňou na tzv. dlhodobý kapitál (*tartós tőke*) a súčasne všetky súvahové položky vlastného kapitálu (dlhodobý kapitál, zmena kapitálu a oceňovacia rezerva) sa budú ďalej členiť podľa toho, či ide o vlastný kapitál k majetku prevzatého do koncesie alebo o vlastný kapitál k majetku vo svojom vlastníctve,
- ďalšie zmeny sa týkajú v rozšírení súvahových položiek, prípadne v zmenách označenia súvahových položiek,
- vo Výkaze o peňažnom zostatku sa niektoré položky rozčlenia z časového hľadiska na dlhodobé a krátkodobé, súčasne sa výkaz rozširuje o údaje o realizovateľných cenných papieroch (*forgatási célú értékpapírok*), údaje o krátkodobých úveroch a emisii cenných papierov a o ďalšie tzv. korekcie vzniknuté z financovania,

- Správa o peňažnom obehu sa dopĺňa o ďalšie údaje,
- mení sa štruktúra Výkazu o výsledku hospodárenia (*Eredménykimutatás*), z pôvodných 27 položiek je stanovených 70 položiek, pričom názov výkazu sa mení na Výkaz o zostatku z podnikateľskej činnosti (*A vállalkozási maradvány kimutatás*),
- dopĺňa sa číselná aj textová časť doplňujúcej prílohy,
- mení sa účtová osnova – zmenou označení a ekonomickej náplne účtov, resp. rozšírením o ďalšie účty (napríklad v prípade vlastného kapitálu) a ďal..

Od 1.1.2010 nastávajú zmeny aj na medzinárodnej úrovni. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor vydala v januári 2010 ďalšie nové štandardy, a to:

- IPSAS 28 – Finančné nástroje: Prezentácia (*Financial Instruments: Presentation*)
- IPSAS 29 – Finančné nástroje: Identifikácia a oceňovanie (*Financial Instruments: Recognition and Measurement*)
- IPSAS 30 – Finančné nástroje: zverejnenia (*Financial Instruments: Disclosures*)
- IPSAS 31 – Nehmotné aktíva (*Intangible Assets*)

Tvorba nových IPSAS je prínosom pre všetky krajiny Európskej únie a je nevyhnutným východiskom harmonizačného procesu účtovníctva subjektov verejnej správy.

Vo všetkých skúmaných krajinách dochádza k neustálemu vývoju účtovníctva obcí. Podľa nášho názoru, Slovenská republika ako prvá krajina zo skúmaných krajín vniesla do národnej právnej úpravy podstatu Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. S účinnosťou od 1.1.2008 prechodom na aktuálny princíp účtovníctva subjektov verejnej správy došlo k splneniu cieľa harmonizačného procesu účtovníctva subjektov verejnej správy. Česká republika túto zásadnú zmenu realizuje od 1.1.2010. Vzhľadom na to, že legislatíva sa vyvinie do želanej podoby v priebehu roku 2010, prípadne 2011, budúcnosť ukáže, do akej miery je Česká republika schopná zosúladiť svoju legislatívu s Medzinárodnými účtovnými štandardmi pre verejný sektor. Sledovaním zmien legislatívy Maďarskej republiky možno usúdiť, že modifikovaný hotovostný princíp účtovníctva verejnej správy sa zatiaľ zachováva a konštatujeme, že účtovníctvo obcí Maďarskej republiky sa stáva menej porovnateľným s účtovníctvom obcí Slovenskej republiky a Českej republiky.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

Knižné publikácie a články v časopisoch

- [1] ARADI, ZS. et al. 2004. *I. Költségvetési tervezés, gazdálkodás, beszámolás, ellenőrzés*. Budapest : Saldo, 2004. 397 s. ISBN 963-638-096 ö, ISBN 963-638-097 x.
- [2] BAUER, D. – PLESNIVÝ, P. 2009. Připravovaná nová právní úprava. In *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. ISSN 1213-3493, 2009, roč. 12, č. 3, s. 2-3.
- [3] BRÁNIKOVÁ, M. 2008. Účtovná závierka obcí za rok 2008. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2008, roč. XVI, č. 11, s. 2-3.
- [4] BRÁNIKOVÁ, M. 2009. Majetok obce – legislatívne zmeny. In *Účtovníctvo – audítorstvo – daňovníctvo – v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2009, roč. XVII, č. 11, s. 363-369.
- [5] ČERVENKA, M. 2009. *Soustava veřejných rozpočtů*. Praha: Leges, 2009. 208 s. ISBN 978-80-87212-11-0.
- [6] CSERMÁK, J. et al. 1999. *A költségvetési szervek gazdasági tevékenységének elemzése*. Budapest: Perfekt, 1999. 283 s. ISBN 963-394-372-8.
- [7] DMITRENKOVÁ, Z. a kol. 2000, 2001, 2002, 2003. *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2000 – 2003. ISBN 80-967968-8-7, ISBN 1335-8448.
- [8] DORNER, E. et al. 2005. *IV. Kiegészítés a Költségvetési szervek I-II-III. kézikönyvéhez: költségvetési tervezés, gazdálkodás, beszámolás, ellenőrzés : költségvetési könyvvezetés*. Budapest: Saldo, 2005. 88 s. ISBN 963-638-123-2.
- [9] FARKAS, S. - LACO, B. - DORNER, E. 2002. *A helyi önkormányzatok és intézményeik gazdálkodásának megváltozott szabályai, önkormányzati füzetek 30*. Budapest: Saldo, 2002. 84 s. ISBN 963-638-014-7, ISBN 1416-6879.
- [10] GUBÁNYI, L. – SZABÓ, M. 2004. *II., III. Költségvetési könyvvezetés*. Budapest: Saldo, 2004. 704 s. ISBN 963-638-096-1 (ö), ISBN 963-638-099-6.
- [11] GUBÁNYI, L. – SZABÓ, M. 2005. *IV. Kiegészítés a Költségvetési szervek II-III. kézikönyvéhez: költségvetési tervezés, gazdálkodás, beszámolás, ellenőrzés: költségvetési könyvvezetés*. Budapest: Saldo, 2005. s. 89-142. ISBN 963-638-123-2.
- [12] GUZYOVÁ, K. 2008. Konceptia transferov podľa IPSAS v organizáciách verejnej správy. In *Verejná správa a spoločnosť*. Košice: Fakulta verejnej správy UPJŠ Košice. ISSN 1335-7182, roč. IX, č. 1-2, s. 60–64.
- [13] Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2009. ISBN 978-1-934779-80-4, 1220 s., www.ifac.org/Store
- [14] JUHÁSZ, G. 2004. *A helyi önkormányzatok és intézményeik számlarendje, számviteli kézikönyvek*. Budapest: Saldo, 2004. 179 s. ISBN 963-638-090-2.
- [15] JURAJOVÁ, H. et al. 2004. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. 136 s. ISBN 80-210-3583-8.
- [16] KAŠIAROVÁ, L. 2008a. Účtovanie a vykazovanie transferov, zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy podľa nových postupov účtovania/2. In *Účtovníctvo –*

audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi. ISSN 1335-2024, 2008, roč. XVI, č. 2, s. 51-57.

- [17] KAŠIAROVÁ, L. – MAJEROVÁ, M. 2008b. Účtovanie a vykazovanie transferov, zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy podľa nových postupov účtovania/3. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2008, roč. XVI, č. 3, s. 98-101.
- [18] KAŠIAROVÁ, L. 2008c. Ako upravujú postupy účtovania a vykazovania organizácií samosprávy a štátnej správy účtovanie a vykazovanie opravných položiek a rezerv. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2008, roč. XVI, č. 4, s. 136-140.
- [19] KAŠIAROVÁ, L.- MAJEROVÁ, M. 2008d. *Súvzťažnosti pre verejnú správu, nová metodika účtovania od 1.1.2008*. Bratislava : Poradca, s.r.o., 2008. 496 s. ISBN 978-80-89213-66-5.
- [20] KASZASOVÁ, K. - MAJEROVÁ, M. 2005. Zjednocovanie finančného výkazníctva verejného sektora krajín EÚ na základe princípov Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2005, roč. XIII, č. 10, s. 343-344.
- [21] KICOVÁ, M. 2007a. Prezentácia informácií z rozpočtu v účtovnej závierke verejného sektora. In *Nové podmienky na výkon auditu po implementácii modernizovanej 8. smernice : medzinárodná konferencia : zborník*. Bratislava : Slovenská komora audítorov, 2007. s. 32-34.
- [22] KICOVÁ, M. 2007b. Akruálny princíp účtovníctva a jeho aplikácia v účtovníctve verejného sektora. In *Teória, prax a vzdelávanie v účtovníctve a audítorstve vo svetle medzinárodných noriem. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie*. Račkova dolina – Horský hotel Akademik, 4. – 6. september 2007. Bratislava : EKONÓM, 2007, ISBN: 978-80-225-2341-7, s. 86–89.
- [23] KICOVÁ, M. 2009. Účtovné zobrazenie a vykazovanie nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia v účtovníctve ROPO a obcí. In *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. ISSN 1337-0197, 2009, roč. 4, č. 1, s. 2-14.
- [24] Kol. autorov. 2009a. Změny v rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (od 1.dubna 2009). In *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. ISSN 1213-3493, 2009, roč. 12, č. 1, s. 14-30.
- [25] Kol. autorov. 2009b. Náorné příklady postupů účtování u územních samosprávných celků v účetním období 2009. In *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. ISSN 1213-3493, 2009, roč. 12, č. 3, s. 4–22.
- [26] KONVALINKOVÁ, I. 2007. Pravidlá rozpočtového hospodárenia. In *Verejná správa*. Žilina: Poradca, s.r.o. ISSN 1337-0448, 2007, č. 3, s. 19-25.
- [27] KORDOŠOVÁ, A. 2007. Osobitosti účtovnej závierky a finančné výkazy obcí. In *Vývojové trendy v účtovníctve a audítorstve - symbióza teórie a praxe : zborník príspevkov z tretieho vedeckého seminára k výsledkom vedeckovýskumnej činnosti Katedry účtovníctva*. Bratislava : EKONÓM, 2007. ISBN 978-80-225-2324-0.
- [28] KOTKOVÁ, M. - ROKOS, L. – SCHMIDTOVÁ, J. 2007. Modernizace účetních systémů veřejného sektoru. In *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. ISSN 1213-3493, 2007, roč. 10, č. 4, s. 24–30.
- [29] KOVALČÍKOVÁ, A. – KORDOŠOVÁ, A. 2003. Účtovníctvo obcí v procese harmonizácie účtovníctva v Slovenskej republike. In *Účetnictví a daně v kontextu vstupu*

ČR do EU. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2003. ISBN 80-248-0642-3, s. 49-59.

- [30] KOVALČÍKOVÁ, A. – KORDOŠOVÁ, A. 2004. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor v procese medzinárodnej harmonizácie účtovníctva. In *Ekonomické rozhľady*. Bratislava – Ekonomická univerzita v Bratislave, 2004. ISSN 0323-262X, roč. XXXIII, č. 1, s. 61–67.
- [31] KOVALČÍKOVÁ, A. – KORDOŠOVÁ, A. 2005. Medzinárodná harmonizácia a regulácia účtovníctva vo verejnom sektore. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2005, roč. XIII, č. 10, s. 345-348.
- [32] KOVALČÍKOVÁ, A. - KICOVÁ, M. 2007a. Zníženie hodnoty majetku neurčeného na zabezpečenie príjmov v kontexte Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. In *AIESA - Budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach. Zborník z 11. medzinárodnej vedeckej konferencie*. Bratislava : EKONÓM, 2007. ISBN 978-80-225-2334-9.
- [33] KOVALČÍKOVÁ, A. 2007b. Saldo výdavkov a nákladov rozpočtového hospodárenia - príklady v rozpočtovej organizácii, ktorá je napojená na štátny rozpočet, rozpočet obce alebo rozpočet VÚC. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo: v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. XV, č. 5, s. 188-197.
- [34] KOVALČÍKOVÁ, A. 2007c. Saldo príjmov a výnosov rozpočtového hospodárenia v účtovníctve rozpočtových organizácií. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. XV, č. 7-8, s. 277-291.
- [35] KOVALČÍKOVÁ, A. 2007d. Saldo príjmov a výnosov rozpočtového hospodárenia: príklady v rozpočtovej organizácii, ktorá je napojená na rozpočet obce alebo VÚC. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. XV, č. 9, s. 345-355.
- [36] KOVALČÍKOVÁ, A. 2007e. Statement of financial performance v kontexte medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. In *Nové podmienky na výkon auditu po implementácii modernizovanej 8. smernice : medzinárodná konferencia : zborník*. Bratislava : Slovenská komora audítorov, 2007.
- [37] KOVALČÍKOVÁ, A. - KORDOŠOVÁ, A. 2008. *Účtovníctvo rozpočtových organizácií, príspevkových organizácií a obcí*, učebné texty a zbierka príkladov. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r.o., 2008. 326 s. ISBN 978-80-8078-221-4.
- [38] KOVALČÍKOVÁ, A. 2009a. Charakteristika rozpočtových organizácií a ich účtovníctva. In *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. ISSN 1337-0197, 2009, roč. 4, č. 1, s. 14–19.
- [39] KOVALČÍKOVÁ, A. 1999. *Účtovníctvo rozpočtových organizácií*. Bratislava: Súvaha, 1999. 159 s. ISBN 80-88727-30-8.
- [40] KOVALČÍKOVÁ, A. 2009b. Rozpočtové výdavky a ich zobrazenie v účtovníctve rozpočtových organizácií. In *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. ISSN 1337-0197, 2009, roč. 4, č. 2, s. 2-7.
- [41] KOVALČÍKOVÁ, A. 2009c. Náklady a ich zobrazenie v účtovníctve rozpočtových organizácií. In *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. ISSN 1337-0197, 2009, roč. 4, č. 3, s. 8–14.
- [42] KOVANICOVÁ, D. 2009. Jak porozumět účetními principu opatrnosti. In *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. ISSN 1213-3493, 2009, roč. 12, č. 1, s. 2–7.
- [43] KOZOVSKÝ, D. 2009. Tvorba a hodnotenie rozpočtu obce - ich vzájomná previazanosť. In *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. ISSN 1337-0197, 2009, roč. 4, č. 1, s. 23-27.

- [44] ĽALÍKOVÁ, A. 2009a. Záverečný účet obce za rozpočtový rok 2008. In *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. ISSN 1337-0197, 2009, roč. 4, č. 2, s. 7-11.
- [45] ĽALÍKOVÁ, A. 2009b. Prechod na euro v účtovníctve územnej samosprávy k 1. januáru 2009. In *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. ISSN 1337-0197, 2009, roč. 4, č. 3, s. 2-8.
- [46] MAJEROVÁ, M. 2006. Účtovná závierka štátnej správy a samosprávy za rok 2006. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2006, roč. XIV, č. 12, s. 493-499.
- [47] MAJEROVÁ, M. - KAŠIAROVÁ, L. 2007. Prehľad základných princípov Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor vo vzťahu k pripravovanej novej metodike účtovníctva a výkazníctva štátnej správy a samosprávy. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. XV, č. 2, s. 74-76.
- [48] MAJEROVÁ, M. a kol. 2007a. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor. IPSAS 1 - Prezentácia účtovnej závierky a IPSAS 2 – Výkaz o pohybe peňažných tokov. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. XV, č. 5, s. 182-187.
- [49] MAJEROVÁ, M. a kol. 2007b. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor. IPSAS 3 – Účtovná politika, zmeny účtovných odhadov a chyby. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. XV, č. 6, s. 222–224.
- [50] MAJEROVÁ, M. a kol. 2007c. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor. IPSAS 4 – Efekty zmien v kurzoch cudzích mien a IPSAS 5 – Náklady na úvery a pôžičky. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. XV, č. 7-8, s. 274–277.
- [51] MAJEROVÁ, M. a kol. 2007d. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor. IPSAS 12 - Zásoby a IPSAS 11 – Zákazková výroba. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. XV, č. 9, s. 392-395.
- [52] MAJEROVÁ, M. – URBANOVÁ, T. – IVÁNEK, P. 2009. *Individuálna a konsolidovaná účtovná závierka za rok 2009 v štátnej správe a samospráve*. Bratislava : Verlag Dashöfer, 2008. 116 s. ISSN 1337-6128.
- [53] MAJEROVÁ, M. - KAŠIAROVÁ, L. - URBANOVÁ, T. 2008a. *Účtovná uzávierka a účtovná závierka za rok 2008, prvá účtovná závierka podľa novej metodiky v rozpočtových, príspevkových organizáciách, obciach a VÚC a prechod na euro menu v roku 2009*. Bratislava : Verlag Dashöfer, 2008. 108 s.
- [54] MAJEROVÁ, M. 2008b. Prevod správy dlhodobého majetku. In *Verejná správa, dane a účtovníctvo v praxi*. 2008, roč. III, č. 3, s. 17-31.
- [55] MAJEROVÁ, M. a kol. 2008c. Konsolidácia vo verejnej správe. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo: v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2008, roč. XVI, č. 7-8, s. 255-262.
- [56] MAJEROVÁ, M. a kol. 2008, 2009, 2010. Praktický sprievodca účtovníctvom pre obce, rozpočtové, príspevkové a neziskové organizácie. Bratislava: Verlag Dashofer, 2008, 2009, 2010. ISSN 1337-6128.
- [57] MIHALEOVÁ, S. a kol. 2004, 2005, 2006, 2007. Aktuálna príručka účtovníctva organizácií verejného rozpočtu, samosprávy a tretieho sektora. Bratislava: Verlag Dashofer, 2004, 2005, 2006, 2007. ISSN 1335-8448.

- [58] NAGYNÉ GAÁL, E. 2004. *A költségvetési szervek számvitele 2004*. Hagyárosbörönd: Pénzügyi Tájékoztató Iroda Kft, 2004. 244 s. ISSN 1589-410x.
- [59] NOVÁKOVÁ, Š. 1997. *Účetnictví rozpočtových organizací, okresních úradů a obcí*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1997. 216 s. ISBN 80-7079-069-5.
- [60] NOVÁKOVÁ, Š. 2001. *Výklad účetnictví obcí*. Praha: INTES, 2001. 240 s. ISBN 80-238-7133-1.
- [61] NOVÁKOVÁ, Š. 2006. *Účetnictví státní správy a samosprávy*. Praha: Oeconomica – Vysoká škola ekonomická, 2006. 231 s. ISBN 80-245-1068-5.
- [62] NOVÁKOVÁ, Š. 2008a. Vybrané příklady postupů účtování územních samosprávných celků. In *Účetnictví pro nevýdelečné organizaci a obcí*. ISSN 1213-3493, 2008, roč. 11, č. 1, s. 14-26.
- [63] NOVÁKOVÁ, Š. 2008b. Vybrané příklady postupů účtování územních samosprávných celků. In *Účetnictví pro nevýdelečné organizaci a obcí*. ISSN 1213-3493, 2008, roč. 11, č. 2, s. 2-15.
- [64] NOVÁKOVÁ, Š. 2008c. Vybrané příklady postupů účtování územních samosprávných celků. In *Účetnictví pro nevýdelečné organizaci a obcí*. ISSN 1213-3493, 2008, roč. 11, č. 4, s. 23-37.
- [65] PAUKOVIČ, V. 2008. Politický vývoj na Slovensku po roku 1989 a jeho vplyv na fungovanie verejnej správy. In *Verejná správa a spoločnosť*. Košice: Fakulta verejnej správy UPJŠ Košice. ISSN 1335-7182, 2008, ročník IX, č. 1-2, s. 41-51.
- [66] Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Svazek I, II, Vydanie: Mezinárodní federace účetních, 2008. 1215 s. ISBN 978-80-254-3888-6.
- [67] PROKŮPKOVÁ, D. 2007. Přezkumy hospodaření z pohledu auditora. In *Účetnictví nevýdelečných organizací a obcí*. ISSN 1213-3493, 2007, roč. 10, č. 1, s. 35–37.
- [68] REČNÁ, A. 2007. Postavenie obce v systéme verejnej správy. In *ČasOpis, študijný odborný časopis vysokoškolákov*. Bratislava: Vysoká škola ekonómie a manažmentu verejnej správy v Bratislave, 2007, roč. 2, č. 5-6, s. 79-84.
- [69] REKTOŘÍK, J. 1999. Audit neziskových organizací v České republice. In *Účtovníctvo – audítorstvo – daňovníctvo – v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 1999, roč. VII, č. 5, s. 175–182.
- [70] SEDLÁKOVÁ, S. 2007. Aspekty špecifického postavenia územnej samosprávy v trhovách podmienkach. In *Verejná správa a spoločnosť*. Košice: Fakulta verejnej správy UPJŠ Košice, ISSN 1335-7182, 2007, roč. VIII, č. 1, s. 83–89.
- [71] SMETANOVÁ, M. 2008. Příloha účetní závěrky územních samosprávných celků. In *Účetnictví pro nevýdelečné organizaci a obcí*. ISSN 1213-3493, 2008, roč. 11, č. 2, s. 31–35.
- [72] SMETANOVÁ, M. 2009. Vnitřní kontrolní systémy v oblasti vedení účetnictví územních samosprávných celků. In *Účetnictví nevýdelečných organizací a obcí*. ISSN 1213-3493, 2009, roč. 12, č. 1, s. 14–30.
- [73] SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A. 2004. *Účtovníctvo*. Bratislava: IURA EDITION, 2004. s. 26. ISBN 80-8078-020-X.
- [74] STEIDLOVÁ, J. 2006. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor a príprava na zavedenie Centrálného účtovníctva štátu v ČR. In *Účtovníctvo – audítorstvo – daňovníctvo – v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2006, roč. XIV, č. 12, s. 474–477.

- [75] SVOBODOVÁ, M. 2008. Řádná účetní závěrka 2008 územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, státních fondů a organizačních složek státu. In *Účetnictví pro nevýdělečné organizaci a obcí*. ISSN 1213-3493, 2008, roč. 11, č. 4, s. 4–22.
- [76] SVOBODOVÁ, J. 2009. Vybrané účetní metody a jejich používání účetními jednotkami, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, v účetním období 2009. In *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. ISSN 1213-3493, 2009, roč. 12, č. 1, s. 41 – 46.
- [77] ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2006. Analýza účtovnej závierky. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 478 s. ISBN 80-8078-070-6.
- [78] *Účetnictví, rozpočtová pravidla a rozpočtová skladba pro obce, kraje, hlavní město Praha, organizační složky státu a příspěvkové organizace podle stavu k 1.3.2005*. Ostrava: Sagit, 2005. 432 s. ISBN 80-7208-468-2.
- [79] UHLÍŘOVÁ, J. – PROKÚPKOVÁ, D. 2007. Přezkumy hospodaření z pohledu auditora. In *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. ISSN 1213-3493, 2007, roč. 10, č. 3, s. 22–26.
- [80] URBANOVÁ, T. 2007. Postup účtovnej jednotky pri prechode na novú metodiku účtovania od 1. januára 2008. In *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. ISSN 1337-0197, 2007, roč. 2, č. , s. 5–6.
- [81] VEVERKOVÁ, I. 2009. Zistenie výsledku rozpočtového hospodárenia obce. In *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. ISSN 1337-0197, 2009, roč. 4, č. 4, s. 17-24.
- [82] VIGYÁRI, A. 2002. *Közpénzügyek, önkormányzati pénzügyek*. Budapest: KJK-Kerszöv Jogi és üzleti Kiadó Kft, 2002. 379 s. ISBN 963 224 660 8.
- [83] ZAKHAR, L. - ZAKHAROVÁ, I. 2003. *Prevodový mostík účtov, rámcová účtová osnova a postupy účtovania pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, obce, vyššie územné celky, príspevkové organizácie a niektoré iné právnické osoby, ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie*. Bratislava: Súvaha, 2003. 88 s. ISBN 80-88727-61-8.
- [84] ZAKHAR, L. - ZAKHAROVÁ, I. 2004a. Účtovná závierka rozpočtových a príspevkových organizácií. In *DÚPP*. ISSN 1335-0897, 2004, č. 2, s. 121-193.
- [85] ZAKHAR, L. - ZAKHAROVÁ, I. 2004b. Nové požiadavky na účtovníctvo a rozpočet v roku 2004 pre organizácie, ktoré sú súčasťou verejného rozpočtu. In *DÚPP*. ISSN 1335-0897, 2004, č. 9, s. 32-55.
- [86] ZAKHAR, L. - IVÁNEK, P. 2008a. Bezodplatný prevod správy majetku medzi organizáciami územnej samosprávy/1. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2008, roč. č. XVI, č.7-8, s.263 - 267.
- [87] ZAKHAR, L. - IVÁNEK, P. 2008b. Bezodplatný prevod správy majetku medzi organizáciami územnej samosprávy/2. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo: v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2008, roč. XVI, č. 9, s. 324-329.
- [88] ZAKHAR, L. - ZAKHAROVÁ, I. 2009. Zásoby v organizáciách štátnej správy a samosprávy. In *Účtovníctvo – audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2009, roč. XVII, č. 7-8, s. 251–260.
- [89] ŽÁRSKA, E. – KOZOVSKÝ, D. 2006. Územná fiškálna nerovnováha a akumulácia obecného dlhu v SR. In *Acta academica*. Opava: Slezská univerzita v Opavě, ISSN 1212-415x, 2006, č. 1, s. 261-273.

Nepublikované materiály

- [90] KPMG, PricewaterhouseCoopers. 2008. *IPSAS*, konzultačný kurz pre účtovníkov vybraných organizácií verejnej správy. Bratislava, 2008.
- [91] KRYŠKOVÁ, Š. 2003. *Právni úprava, účtovníctví a daně obcí* : doktorská disertační práce. Ostrava: Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Ekonomická fakulta, 2003. 123 s.
- [92] ZAKHAR, L. 2004. *Komparatívna analýza účtovníctva organizácií štátnej správy v Slovenskej republike a v Maďarskej republike* : dizertačná práca. Bratislava: Ekonomická univerzita, 2004. 159 s.

Právne predpisy

- [93] Zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov
- [94] Zákon č. 65/1990 o miestnych samosprávach (1990. évi LXV. törvény a helyi önkormányzatokról) v znení neskorších predpisov
- [95] Zákon č. 563/1991 Sb. o účtovníctví v znení neskorších predpisov
- [96] Zákon č. 38/1992 o štátnom hospodárení (1992. évi XXXVIII. törvény az államháztartásról) v znení neskorších predpisov
- [97] Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov v znení neskorších predpisov
- [98] Zákon č. 128/2000 Sb. o obciach (obecní zřízení) v znení neskorších predpisov
- [99] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v znení neskorších predpisov
- [100] Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů v znení neskorších predpisov
- [101] Zákon č. 100/2000 o účtovníctve (2000. évi C. törvény a számvitelről) v znení neskorších predpisov
- [102] Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
- [103] Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
- [104] Zákon č. 523/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- [105] Zákon č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- [106] Zákon č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků
- [107] České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu č.501 až č.522 vydané vo Finančním zpravodaji č.12/3/2004 pod č.67, v znení zmien a doplnkov
- [108] Nariadenie vlády č. 217/1998 o rozpočtových pravidlách (217/1998 Kormányrendelet a az államháztartás működési rendjéről) v znení neskorších predpisov
- [109] Nariadenie vlády č. 249/2000 o osobitostiach účtovnej závierky a vedenia účtovníctva organizácií štátneho hospodárenia (249/2000. Kormányrendelet az államháztartás szervezetei beszámolósi és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól) v znení neskorších predpisov
- [110] Nariadenie vlády č. 292/2009 o rozpočtových pravidlách (292/2009 Kormány rendelet az államháztartás működési rendjéről)

- [111] Opatrenie MF SR č. 1407/2003-92 z 25. februára 2003, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky, termíny a miesto predkladania účtovnej závierky pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, obce, vyššie územné celky, príspevkové organizácie a niektoré iné právnické osoby, ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie v znení neskorších predpisov (s účinnosťou do 31.12.2007)
- [112] 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 znení neskorších predpisov (s účinnosťou do 31.12.2007)
- [113] Opatrenie MF SR č. MF/010175/2004-42 z 8. decembra 2004, ktorým sa ustanovuje druhová klasifikácia, organizačná klasifikácia a ekonomická klasifikácia rozpočtovej klasifikácie v znení opatrenia z 28. marca 2006 (č. MF/008978/2006-421) a opatrenia z 23. apríla 2008 (č. MF/009212/2008-421)
- [114] 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 (s účinnosťou od 1.1.2008) v znení neskorších predpisov
- [115] Opatrenie MF SR č. MF/20414/2007-31 z 8. novembra 2007, ktorým sa ustanovuje usporiadanie, obsahové vymedzenie, spôsob, termín a miesto predkladania informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účely hodnotenia plnenia rozpočtu verejnej správy (s účinnosťou od 1.1.2008), v znení neskorších predpisov
- [116] Opatrenie MF SR č. MF/25755/2007-31 MF SR z 5. decembra 2007, 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 (s účinnosťou od 1.1.2008) v znení neskorších predpisov
- [117] Pokyn MF SR č. MF/28409/2005-312 zo 7. decembra 2005, ktorým sa ustanovuje rozsah, spôsob a termíny predkladania údajov na hodnotenie plnenia verejného rozpočtu verejnej správy, v znení neskorších predpisov
- [118] Vyhláška MF ČR č.16/2001 Sb. o spôsobe, termínoch a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků ,v znení neskorších predpisov
- [119] Vyhláška č. 323/2002 Sb. o rozpočtové skladbě, v znení neskorších predpisov
- [120] Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou sa provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb. o účetnictví, vo znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, v znení neskorších predpisov

Internetové zdroje

- [121] www.finance.gov.sk
- [122] www.uctovnictvo.sk
- [123] www.zbierka.sk
- [124] <http://portal.gov.cz>
- [125] www.mfcr.cz
- [126] www.mvcr.cz

- [127] www.sbcr.cz
- [128] www.zakonycr.cz
- [129] www.kozlonyok.hu/online
- [130] www.jogtar.hu
- [131] www.verlag.hu
- [132] www.pm.gov.hu
- [133] <http://business.center.cz>
- [134] <http://www.sbirka.cz/POSL4TYD/NOVE/10-027.htm>
- [135] Nyikos László. 2005 AZ ÁLLAMSZÁMVITEL fő kérdései a jelenlegi időszakban MAGYARORSZÁGON. online 2005. szeptember. Dostupné na internete: <http://www.attentus.hu/Local%20folder/Tanulmanyok/Tanulmanyok.html>
- [136] http://www.pravnipredpisy.cz/predpisy/ZAKONY/1992/593992/Sb_593992_-----_.php
- [137] <http://business.center.cz/BUSINESS/PRAVO/ZAKONY/dprij/>
- [138] http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mf_zamestnanci_mf_mediich_53611.html
- [139] http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mf_zamestnanci_mf_mediich_51778.html

CD - ROM

- [140] ZAKHAROVÁ, I. a kol. 2003. Interné smernice pre oblasť účtovníctva, pre príspevkové organizácie [CO-ROM]. In *Interné smernice pre nepodnikateľské organizácie*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2003.
- [141] ZAKHAROVÁ, I. a kol. 2003. Interné smernice pre oblasť účtovníctva, pre rozpočtové organizácie a obce [CO-ROM]. In *Interné smernice pre nepodnikateľské organizácie*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2003.

ZOZNAM PUBLIKOVANÝCH A NEPUBLIKOVANÝCH PRÁC

ADF Vedecké práce v domácich nekarentovaných časopisoch

- ADF01 ZAKHAR, L. – ZAKHAROVÁ, I. 2009. Rok 2009 je začiatkom účtovnej konsolidácie vo verejnej správe/2. In *Účtovníctvo – audítorstvo daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2009, roč. XVII, č. 6, s. 178-181.
- ADF02 ZAKHAR, L. – ZAKHAROVÁ, I.: Zásoby v organizáciách štátnej správy a samosprávy. In *Účtovníctvo – audítorstvo daňovníctvo : v teórii a praxi*, č.7-8/2009.

BAB Odborné knižné práce vydané v domácich vydavateľstvách

- BAB01 ZAKHAR, L. – ZAKHAROVÁ, I. 2003. *Prevodový mostík účtov, rámcová účtová osnova a postupy účtovania pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, obce, vyššie územné celky, príspevkové organizácie a niektoré iné právnické osoby, ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie*. Bratislava: Súvaha, 2003. 88 s. ISBN 80-88727-61-8.

BDF Odborné práce v nekarentovaných domácich časopisoch

- BDF01 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Základy a metodika účtovníctva. 3. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF02 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Účtovanie nevyfakturovaných dodávok a neprevzatých zásob materiálu a tovaru na konci účtovného obdobia rozpočtových organizácií a obcí. 6.2/6.2. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF03 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Spôsoby účtovania zásob príspevkových organizácií. 6.2/6.3. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF04 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Skladová evidencia zásob príspevkových organizácií. 6.2/6.4. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF05 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Účtovanie materiálu a tovaru – spôsob A (príklady a schémy) príspevkových organizácií. 6.3/3.1. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF06 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Účtovanie materiálu a tovaru – spôsob B (príklady a schémy) príspevkových organizácií. 6.3/3.2. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF07 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Účtovanie materiálu a tovaru – spôsob B (príklady a schémy) príspevkových organizácií. 6.3/3.2. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.

- BDF08 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Charakteristika inventarizácie a inventarizačných rozdielov zásob príspevkových organizácií. 6.3/5.1. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF09 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Účtovanie inventarizačných rozdielov zásob príspevkových organizácií. 6.3/5.2. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF10 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Špecifické prípady týkajúce sa zásob príspevkových organizácií. 6.3/6. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF11 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Dlhodobý majetok rozpočtových organizácií a obcí. 7.2. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF12 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Dlhodobý majetok príspevkových organizácií. 7.3. In *Aktuálna príručka účtovníctva pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2000 – 2003 / DMITRENKOVÁ, Z. – ZAKHAR, L. a kolektív autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, ISSN 1335-8448.
- BDF13 ZAKHAR, L. – ZAKHAROVÁ, I. 2004. Účtovná závierka rozpočtových a príspevkových organizácií. In *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*. ISSN 1335-0897, 2004, č. 2, s. 121-193.
- BDF14 ZAKHAR, L. – ZAKHAROVÁ, I. 2004. Nové požiadavky na účtovníctvo a rozpočet v roku 2004 pre organizácie, ktoré sú súčasťou verejného rozpočtu. In *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, ISSN 1335-0897, 2004, č. 9, s. 32-55.
- BDF15 ZAKHAR, L. – ZAKHAROVÁ, I. 2007. Dlhodobý majetok v príspevkových organizáciách. In *Poradca Extra Júl 2007 Verejná správa*, 2007, 32 s.

GII Rôzne publikácie a dokumenty, ktoré nemožno zaradiť do žiadnej z predchádzajúcich kategórií

- GII01 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Interné smernice pre oblasť účtovníctva pre príspevkové organizácie. 2.2.1. In *Interné smernice pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2003 / Kol. autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, [CD nosič].
- GII02 ZAKHAROVÁ, I. 2003. Interné smernice pre oblasť účtovníctva pre rozpočtové organizácie a obce. 2.2.2. In *Interné smernice pre nepodnikateľské organizácie*. stav: 2003 / Kol. autorov. Bratislava: Verlag Dashöfer, [CD nosič].

Grantové a iné výskumné úlohy

Ukončené

ŠLOSÁROVÁ, A. a kol.: Teoretické a praktické problémy harmonizácie účtovníctva Slovenskej republiky s nadnárodnou úpravou – Výskumný projekt IGP č.10, doba riešenia projektu 2002-2004; spoluriešiteľka čiastkovej úlohy: účtovníctvo nepodnikateľských subjektov.

PRÍLOHY

Poradie	Názov
č. 1	Súvaha (Úč ROPO SFOV 1–01) v SR
č. 2	Súvaha v ČR
č. 3	Súvaha v MR
č. 4	Výkaz o finančnej situácii / <i>Statement of Financial Position</i> v zmysle IPSAS
č. 5	Výkaz ziskov a strát (Úč ROPO SFOV 2–01) v SR
č. 6	Výkaz ziskov a strát v ČR
č. 7	Výkaz o finančnej výnosnosti / <i>Statement of Financial Performance</i> – podľa nákladových druhov
č. 8	Výkaz o finančnej výnosnosti / <i>Statement of Financial Performance</i> – podľa funkcií nákladov
č. 9	Výkaz o plnení rozpočtu a o plnení vybraných finančných ukazovateľov obce, vyššieho územného celku a rozpočtových organizácií v ich pôsobnosti (Fin SAM 2-04) v SR do 31.12.2007
č. 10	Finančný výkaz o plnení rozpočtu subjektu verejnej správy (Fin 1-04) v SR od 1.1.2008
č. 11	Výkaz pre hodnotenie plnenia rozpočtu územných samosprávnych celkov a dobrovoľných zväzkov obcí (Fin 2-12 M) v ČR
č. 12	Výkaz o peňažnom zostatku / <i>Pénzmaradvány kimutatás</i>
č. 13	Odpisové sadzby stanovené pre investičný nehmotný a hmotný majetok v MR
č. 14	Odpisové sadzby stanovené pre dlhodobý hmotný majetok v SR
č. 15	Odpisové sadzby stanovené pre dlhodobý hmotný majetok v ČR
č. 16	Rozhodovací diagram pri dlhodobom majetku v zmysle IPSAS
č. 17	Rozfázovanie účtovnej reformy v oblasti verejných financií k 1.1.2010 v ČR

Príloha č. 1 k opatreniu č. MF/25755/2007-31

VZOR

Súvaha Úč ROPO SFOV 1 - 01

SÚVAHA

k (v eurách)

Účtovná závierka:

☐ riadna☐ mimoriadna

Za obdobie

od Mesiac Rok do Mesiac Rok

IČO

Názov účtovnej jednotky

Sídlo účtovnej jednotky

Ulica a číslo

PSČ

Názov obce

Číslo telefónu

Číslo faxu

e-mailová adresa

Zostavená dňa:

 Podpisový
záznam osoby
zodpovednej za
zostavenie
účtovnej závierky:Podpisový záznam
osoby zodpovednej za
vedenie účtovníctva:Podpisový záznam
štatutárneho orgánu
alebo člena
štatutárneho orgánu
účtovnej jednotky:

Označenie	STRANA AKTÍV	Číslo riadku	Bežné účtovné obdobie			Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			Brutto	Korekcia	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	SPOLU MAJETOK r. 002 + r. 033 + r. 110 + r. 114	001				
A.	Neobežný majetok r. 003 + r. 011 + r. 024	002				
A.I.	Dlhodobý nehmotný majetok súčet (r. 004 až 010)	003				
A.I.1.	Aktivované náklady na vývoj (012) - (072+091AU)	004				
2.	Softvér (013) - (073+091AU)	005				
3.	Oceniteľné práva (014) - (074+091AU)	006				
4.	Drobný dlhodobý nehmotný majetok (018) - (078+091AU)	007				
5.	Ostatný dlhodobý nehmotný majetok (019) - (079+091AU)	008				
6.	Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku (041) - (093)	009				
7.	Poskytnuté preddavky na dlhodobý nehmotný majetok (051) - (095AU)	010				
A.II.	Dlhodobý hmotný majetok súčet (r. 012 až 023)	011				
A.II.1.	Pozemky (031) - (092AU)	012				
2.	Umelecké diela a zbierky (032) - (092AU)	013				
3.	Predmety z drahých kovov (033) - (092AU)	014				
4.	Stavby (021) - (081+092AU)	015				
5.	Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí (022) - (082+092AU)	016				
6.	Dopravné prostriedky (023) - (083+092AU)	017				
7.	Pestovateľské celky trvalých porastov (025) - (085+092AU)	018				
8.	Základné stádo a ťažné zvieratá (026) - (086+092AU)	019				
9.	Drobný dlhodobý hmotný majetok (028) - (088+092AU)	020				
10.	Ostatný dlhodobý hmotný majetok (029) - (089+092AU)	021				
11.	Obstaranie dlhodobého hmotného majetku (042) - (094)	022				
12.	Poskytnuté preddavky na dlhodobý hmotný majetok (052) - (095AU)	023				
A.III.	Dlhodobý finančný majetok súčet (r. 025 až 032)	024				
A.III.1.	Podielové cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke (061) - (096AU)	025				
2.	Podielové cenné papiere a podiely v spoločnosti s podstatným vplyvom (062) - (096AU)	026				
3.	Realizovateľné cenné papiere a podiely (063) - (096AU)	027				
4.	Dlhové cenné papiere držané do splatnosti (065) - (096AU)	028				
5.	Pôžičky účtovnej jednotke v konsolidovanom celku (066) - (096AU)	029				
6.	Ostatné pôžičky (067) - (096AU)	030				
7.	Ostatný dlhodobý finančný majetok (069) - (096AU)	031				
8.	Obstaranie dlhodobého finančného majetku (043) - (096AU)	032				
B.	Obežný majetok r. 034 + r. 040 + r. 048+ r. 060 + r. 085+ r. 098 + r. 104	033				
B.I.	Zásoby súčet (r. 035 až 039)	034				
B.I.1.	Materiál (112 + 119) - (191)	035				
2.	Nedokončená výroba a polotovary (121 + 122) - (192 + 193)	036				
3.	Výrobky (123) - (194)	037				
4.	Zvieratá (124) - (195)	038				
5.	Tovar (132 + 139) - (196)	039				
B.II.	Zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy súčet (r. 041 až r. 047)	040				
B.II.1.	Zúčtovanie odvodov príjmov rozpočtových organizácií do rozpočtu zriaďovateľa (351)	041				
2.	Zúčtovanie transferov štátneho rozpočtu (353)	042				
3.	Zúčtovanie transferov rozpočtu obce a vyššieho územného celku (355)	043				
4.	Zúčtovanie transferov zo štátneho rozpočtu v rámci konsolidovaného celku (356)	044				
5.	Ostatné zúčtovanie rozpočtu obce a vyššieho územného celku (357)	045				
6.	Zúčtovanie transferov zo štátneho rozpočtu iným subjektom (358)	046				
7.	Zúčtovanie transferov medzi subjektami verejnej správy (359)	047				

Označenie	STRANA AKTÍV	Číslo riadku	Bežné účtovné obdobie			Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			Brutto	Korekcia	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
B. III	Dlhodobé pohľadávky súčet (r. 049 až 059)	048				
B.III.1.	Odberatelia (311AU) - (391AU)	049				
2.	Zmenky na inkaso (312AU) - (391AU)	050				
3.	Pohľadávky za eskontované cenné papiere (313AU) - (391AU)	051				
4.	Ostatné pohľadávky (315AU) - (391AU)	052				
5.	Pohľadávky voči zamestnancom (335AU) - (391AU)	053				
6.	Pohľadávky voči združeniu (369AU) - (391AU)	054				
7.	Pohľadávky a záväzky z pevných termínových operácií (373AU) - (391AU)	055				
8.	Pohľadávky z nájmu (374AU) - (391AU)	056				
9.	Pohľadávky z vydaných dlhopisov (375AU) - (391AU)	057				
10.	Nakúpené opcie (376AU) - (391AU)	058				
11.	Iné pohľadávky (378AU) - (391AU)	059				
B.IV.	Krátkodobé pohľadávky súčet (r. 061 až 084)	060				
B.IV.1.	Odberatelia (311AU) - (391AU)	061				
2.	Zmenky na inkaso (312AU) - (391AU)	062				
3.	Pohľadávky za eskontované cenné papiere (313AU) - (391AU)	063				
4.	Poskytnuté prevádzkové preddavky (314) - (391AU)	064				
5.	Ostatné pohľadávky (315AU) - (391AU)	065				
6.	Pohľadávky z nedaňových rozpočtových príjmov (316) - (391AU)	066				
7.	Pohľadávky z daňových a colných rozpočtových príjmov (317) - (391AU)	067				
8.	Pohľadávky z nedaňových príjmov obcí a vyšších územných celkov a rozpočtových organizácií					
9.	zriadených obcou a vyšším územným celkom (318) - (391AU)	068				
10.	Pohľadávky z daňových príjmov obcí a vyšších územných celkov (319) - (391AU)	069				
11.	Pohľadávky voči zamestnancom (335AU) - (391AU)	070				
12.	Zúčtovanie s orgánmi sociálneho poistenia a zdravotného poistenia (336) - (391AU)	071				
13.	Daň z príjmov (341) - (391AU)	072				
14.	Ostatné priame dane (342) - (391AU)	073				
15.	Daň z pridanej hodnoty (343) - (391AU)	074				
16.	Ostatné dane a poplatky (345) - (391AU)	075				
17.	Pohľadávky voči združeniu (369AU) - (391AU)	076				
18.	Pohľadávky a záväzky z pevných termínovaných operácií (373AU) - (391AU)	077				
19.	Pohľadávky z nájmu (374AU) - (391AU)	078				
20.	Pohľadávky z vydaných dlhopisov (375AU) - (391AU)	079				
21.	Nakúpené opcie (376AU) - (391AU)	080				
22.	Iné pohľadávky (378AU) - (391AU)	081				
23.	Spojovací účet pri združení (396AU)	082				
24.	Zúčtovanie s Európskymi spoločnosťami (371AU) - (391AU)	083				
25.	Transfery a ostatné zúčtovanie so subjektami mimo verejnej správy (372AU) - (391AU)	084				
B.V.	Finančné účty súčet (r. 086 až 097)	085				
B.V.1.	Pokladnica (211)	086				
2.	Ceniny (213)	087				
3.	Bankové účty (221AU +/- 261)	088				
4.	Účty v bankách s dobou viazanosti dlhšou ako jeden rok (221AU)	089				
5.	Výdavkový rozpočtový účet (222)	090				
6.	Príjmový rozpočtový účet (223)	091				
7.	Majetkové cenné papiere na obchodovanie (251) - (291AU)	092				
8.	Dlhové cenné papiere na obchodovanie (253) - (291AU)	093				
9.	Dlhové cenné papiere so splatnosťou do jedného roka držané do splatnosti (256) - (291AU)	094				
10.	Ostatné realizovateľné cenné papiere (257) - (291AU)	095				
11.	Obstaranie krátkodobého finančného majetku (259) - (291AU)	096				
12.	Účty štátnej pokladnice (účtová skupina 28)	097				
B.VI.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci dlhodobé súčet (r. 099 až r. 103)	098				
B.VI.1	Poskytnuté návratné finančné výpomoci subjektom v rámci konsolidovaného celku (271AU) - (291AU)	099				
2.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci ostatným subjektom verejnej správy (272AU) - (291AU)	100				
3.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci podnikateľským subjektom (274AU) - (291AU)	101				
4.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci ostatným organizáciám (275AU) - (291AU)	102				
5.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci fyzickým osobám (277AU) - (291AU)	103				
B.VII.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci krátkodobé súčet (r. 105 až r. 109)	104				
B.VII.1.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci subjektom v rámci konsolidovaného celku (271AU) - (291AU)	105				
2.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci ostatným subjektom verejnej správy (272AU) - (291AU)	106				
3.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci podnikateľským subjektom (274AU) - (291AU)	107				
4.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci ostatným organizáciám (275AU) - (291AU)	108				
5.	Poskytnuté návratné finančné výpomoci fyzickým osobám (277AU) - (291AU)	109				
C.	Casové rozlíšenie súčet (r. 111 až r. 113)	110				
C.1.	Náklady budúcich období (381)	111				
2.	Komplexné náklady budúcich období (382)	112				
3.	Príjmy budúcich období (385)	113				
D.	Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice (účtová skupina 20)	114				
	KONTROLNE CÍSLO súčet (r. 001 až 114)	888				

Označenie	STRANA PASÍV	Číslo riadku	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
a	b	c	5	6
	VLASTNÉ IMANIE A ZAVÄZKY r. 116 + r. 126 + r. 180 + r. 183	115		
A.	Vlastné imanie r. 117 + r. 120 + r. 123	116		
A.I.	Oceňovacie rozdiely súčet (r. 118 + r. 119)	117		
A.I.1.	Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov (+/- 414)	118		
2.	Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastín (+/- 415)	119		
A.II.	Fondy súčet (r. 121 + r. 122)	120		
A.II.1.	Zákonný rezervný fond (421)	121		
2.	Ostatné fondy (427)	122		
A.III.	Výsledok hospodárenia (+/-) súčet (r. 124 až 125)	123		
A.III.1.	Nevysporiadaný výsledok hospodárenia minulých rokov (+/- 428)	124		
2.	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie (+/-) r. 001 - (r. 117 + r. 120 + r. 124 + r. 126 + r. 180 + r. 183)	125		
B.	Záväzky súčet r. 127 + r. 132 + r. 140 + r. 151 + r. 173	126		
B.I.	Rezervy súčet (r. 128 až 131)	127		
B.I.1.	Rezervy zákonné dlhodobé (451AU)	128		
2.	Ostatné rezervy (459AU)	129		
3.	Rezervy zákonné krátkodobé (323AU, 451AU)	130		
4.	Ostatné krátkodobé rezervy (323AU, 459AU)	131		
B.II.	Zúčtovanie medzi subjektami verejnej správy súčet (r. 133 až r. 139)	132		
B.II.1.	Zúčtovanie odvodov príjmov rozpočtových organizácií do rozpočtu zriaďovateľa (351)	133		
2.	Zúčtovanie transferov štátneho rozpočtu (353)	134		
3.	Zúčtovanie transferov rozpočtu obce a vyššieho územného celku (355)	135		
4.	Zúčtovanie transferov zo štátneho rozpočtu v rámci konsolidovaného celku (356)	136		
5.	Ostatné zúčtovanie rozpočtu obce a vyššieho územného celku (357)	137		
6.	Zúčtovanie transferov zo štátneho rozpočtu iným subjektom (358)	138		
7.	Zúčtovanie transferov medzi subjektami verejnej správy (359)	139		
B.III.	Dlhodobé záväzky súčet (r. 141 až 150)	140		
B.III.1.	Ostatné dlhodobé záväzky (479AU)	141		
2.	Dlhodobé prijaté preddavky (475AU)	142		
3.	Dlhodobé zmenky na úhradu (478AU)	143		
4.	Záväzky zo sociálneho fondu (472)	144		
5.	Záväzky z nájmu (474AU)	145		
6.	Dlhodobé nevyfakturované dodávky (476AU)	146		
7.	Pohľadávky a záväzky z pevných termínových operácií (373AU)	147		
8.	Predané opcie (377AU)	148		
9.	Iné záväzky (379AU)	149		
10.	Vydané dlhopisy dlhodobé (473AU) - (255AU)	150		

Označenie	STRANA PASÍV	Číslo riadku	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
a	b	c	5	6
B.IV.	Krátkodobé záväzky súčet (r. 152 až 172)	151		
B.IV.1.	Dodávatelia (321)	152		
2.	Zmenky na úhradu (322, 478AU)	153		
3.	Prijaté preddavky (324, 475AU)	154		
4.	Ostatné záväzky (325, 479AU)	155		
5.	Nevyfakturované dodávky (326, 476AU)	156		
6.	Záväzky z nájmu (474AU)	157		
7.	Pohľadávky a záväzky z pevných termínových operácií (373AU)	158		
8.	Predané opcie (377AU)	159		
9.	Iné záväzky (379AU)	160		
10.	Záväzky z upísaných nesplatených cenných papierov a vkladov (367)	161		
11.	Záväzky voči združeniu (368)	162		
12.	Zamestnanci (331)	163		
13.	Ostatné záväzky voči zamestnancom (333)	164		
14.	Zúčtovanie s orgánmi sociálneho poistenia a zdravotného poistenia (336)	165		
15.	Daň z príjmov (341)	166		
16.	Ostatné priame dane (342)	167		
17.	Daň z pridanej hodnoty (343)	168		
18.	Ostatné dane a poplatky (345)	169		
19.	Spojovací účet pri združení (396AU)	170		
20.	Zúčtovanie s Európskymi spoločenstvami (371AU)	171		
21.	Transfery a ostatné zúčtovanie so subjektami mimo verejnej správy (372AU)	172		
B.V.	Bankové úvery a výpomoci súčet (r. 174 až 179)	173		
B.V.1.	Bankové úvery dlhodobé (461AU)	174		
2.	Bežné bankové úvery (461AU, 221AU, 231, 232)	175		
3.	Vydané dlhopisy krátkodobé (473AU, 241) - (255AU)	176		
4.	Ostatné krátkodobé finančné výpomoci (249)	177		
5.	Prijaté návratné finančné výpomoci od subjektov verejnej správy dlhodobé (273AU)	178		
6.	Prijaté návratné finančné výpomoci od subjektov verejnej správy krátkodobé (273AU)	179		
C.	Casové rozlíšenie súčet (r. 181 + r. 182)	180		
C.1.	Výdavky budúcich období (383)	181		
2.	Výnosy budúcich období (384)	182		
D.	Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice (účtová skupina 20)	183		
	KONTROLNE CISLO súčet (r. 115 až 183)	999		

Súvaha v ČR
Uspořádání a označování položek rozvahy (balance)

Název položky (účet)	položka číslo
AKTIVA	1
A. Stálá aktiva	
součet položek 9+15+26+33+41+206	
1. Dlouhodobý nehmotný majetek	
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (012)	2
Software (013)	3
Ocenitelná práva (014)	4
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek (018)	5
Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (019)	6
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek (041)	7
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek (051)	8
Dlouhodobý nehmotný majetek celkem	9
součet položek 2 až 8	
2. Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	
Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje (072)	10
Oprávky k softwaru (073)	11
Oprávky k ocenitelným právům (074)	12
Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku (078)	13
Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku (079)	14
Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku celkem	15
součet položek 10 až 14	
3. Dlouhodobý hmotný majetek	
Pozemky (031)	16
Umělecká díla a předměty (032)	17
Stavby (021)	18
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (022)	19
Pěstitelské celky trvalých porostů (025)	20
Základní stádo a tažná zvířata (026)	21
Drobný dlouhodobý hmotný majetek (028)	22
Ostatní dlouhodobý hmotný majetek (029)	23
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (042)	24
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek (052)	25
Dlouhodobý hmotný majetek celkem	26
součet položek 16 až 25	
4. Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	
Oprávky ke stavbám (081)	27
Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí (082)	28
Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů (085)	29
Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům (086)	30
Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku (088)	31
Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku (089)	32
Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku celkem	33
součet položek 27 až 32	
5. Dlouhodobý finanční majetek	
Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem (061)	34
Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem (062)	35
Dlužné cenné papíry držené do splatnosti (063)	36
Půjčky osobám ve skupině (066)	37
Ostatní dlouhodobé půjčky (067)	38
Ostatní dlouhodobý finanční majetek (069)	39
Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (043)	40
Dlouhodobý finanční majetek celkem	41
součet položek 34 až 40	
6. Majetek převzatý k privatizaci	
Majetek převzatý k privatizaci (064)	204
Majetek převzatý k privatizaci v pronájmu (065)	205
Majetek převzatý k privatizaci celkem	206
součet položek 204 a 205	
B. Oběžná aktiva	
součet položek 51+75+89+119+124	
1. Zásoby	
Materiál na skladě (112)	43
Pořízení materiálu a Materiál na cestě (111 nebo 119)	44
Nedokončená výroba (121)	45
Polotovary vlastní výroby (122)	46
Výrobky (123)	47

Zvířata (124)	48
Zboží na skladě (132)	49
Pořízení zboží a Zboží na cestě (131 nebo 139)	50
Zásoby celkem	51
součet položek 43 až 50	
2. Pohledávky	
Odběratelé (311)	52
Směnky k inkasu (312)	53
Pohledávky za eskontované cenné papíry (313)	54
Poskytnuté provozní zálohy (314)	55
Pohledávky za rozpočtové příjmy (315)	56
Ostatní pohledávky (316)	57
Pohledávky zaniklé ČKA (317)	214
Pohledávky z výběru daní a cel (318)	215
součet položek 52 až 57, 214 a 215	58
Pohledávky za účastníky sdružení (358)	59
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (336)	60
Daň z příjmů (341)	61
Ostatní přímé daně (342)	62
Daň z přidané hodnoty (343)	63
Ostatní daně a poplatky (345)	64
Pohledávky z pevných termínových operací a opcí (373)	65
součet položek 61 až 64	66
Pohledávky v zahraničí (371)	207
Pohledávky tuzemské (372)	208
součet položek 207 a 208	209
Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem (346)	67
Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem územních samosprávných celků (348)	68
součet položek 67 a 68	69
Pohledávky za zaměstnanci (335)	70
Pohledávky z vydaných dluhopisů (375)	71
Jiné pohledávky (378)	72
Opravná položka k pohledávkám (391)	73
součet položek 70 až 73	74
Pohledávky celkem	75
součet položek 58+59+60+65+66+209+69+74	
3. Finanční majetek	
Pokladna (261)	76
Peníze na cestě (+/-262)	77
Ceniny (263)	78
součet položek 76 až 78	79
Běžný účet (241)	80
Běžný účet fondu kulturních a sociálních potřeb (243)	81
Ostatní běžné účty (245)	82
Vklady v zahraniční měně v tuzemských bankách (246)	210
Účty spravovaných prostředků (247)	216
Souhrnné účty (248)	217
Účty pro sdílení daní, cel a dělené správy (249)	218
součet položek 80 až 82, 210, 216, 217 a 218	83
Majetkové cenné papíry k obchodování (251)	84
Dlužné cenné papíry k obchodování (253)	85
Ostatní cenné papíry (256)	86
Pořízení krátkodobého finančního majetku (259)	87
součet položky 84 až 87	88
Finanční majetek celkem	89
součet položek 79+83+88	
4. Účty rozpočtového hospodaření a další účty mající vztah k rozpočtovému hospodaření a účty mimorozpočtových prostředků	
Základní běžný účet (231)	90
Vkladový výdajový účet (232)	91
Příjmový účet (235)	92
Běžné účty peněžních fondů (236)	93
Běžné účty státních fondů (224)	94
Běžné účty finančních fondů (225)	95
součet položek 90 až 95	96
Poskytnuté dotace organizačním složkám státu (202)	97
Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu (212)	98
Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím (203)	99
Poskytnuté dotace ostatním subjektům (204)	100
Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím (213)	101
Poskytnuté dotace ostatním subjektům (214)	102

součet položek 97 až 102	103
Poskytnuté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty (271)	104
Poskytnuté přechodné výpomoci příspěvkovým organizacím (273)	105
Poskytnuté přechodné výpomoci podnikatelským subjektům (274)	106
Poskytnuté přechodné výpomoci ostatním organizacím (275)	107
Poskytnuté přechodné výpomoci fyzickým osobám (277)	108
součet položek 104 až 108	109
Limity výdajů (221)	110
Zúčtování výdajů územních samosprávných celků (218)	111
Materiální náklady (410)	112
Služby a náklady nevýrobní povahy (420)	113
Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám (430)	114
Mzdové a ostatní osobní náklady (440)	115
Dávky sociálního zabezpečení (450)	116
Manka a škody (460)	117
Úroky (471)	219
Penále a poplatky (472)	220
Kursově ztráty (473)	221
Finanční náklady (474)	222
součet položek 112 až 117	118
součet položek 112 až 117 a 219 až 222	118
Prostředky rozpočt.hospodaření celkem	119
součet položek 96+103+109+110+111+118	
5. Přechodné účty aktivní	
Náklady příštích období (381)	120
Příjmy příštích období (385)	121
Kurzové rozdíly aktivní (386)	122
Dohadné účty aktivní (388)	123
Přechodné účty aktivní celkem	124
součet položek 120 až 123	
AKTIVA CELKEM	125
součet položek 1+42	
PASIVA	
C Vlastní zdroje krytí stálých a oběžných aktiv celkem	126
součet položky 130+131+213+138+141+151+158	
1. Majetkové fondy a zvláštní fondy	
Fond dlouhodobého majetku (901)	127
Fond oběžných aktiv (902)	128
Fond hospodářské činnosti (903)	129
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-909)	130
Majetkové fondy celkem	131
součet položek 127 až 129	
Fond privatizace (904)	211
Ostatní fondy (905)	212
součet položek 211a 212	213
2. Finanční a peněžní fondy	
Fond odměn (911)	132
Fond kulturních a sociálních potřeb (912)	133
Fond rezervní (914)	134
Fond reprodukce majetku (916)	135
Peněžní fondy (917)	136
Jiné finanční fondy (918)	137
Finanční a peněžní fondy celkem	138
součet položek 132 až 137	
3. Zvláštní fondy organizačních složek státu	
Státní fondy (921)	139
Ostatní zvláštní fondy (922)	140
Fondy EU (924)	203
Zvláštní fondy organizačních složek státu celkem	141
součet položek 139, 140 a 203	
4. Zdroje krytí prostředků rozpočtového hospodaření	
Financování výdajů organizačních složek státu (201)	142
Financování výdajů územních samosprávných celků (211)	143
Bankovní účty k limitům organizačních složek státu (223)	144
Vyúčtování rozp. příjmů z běžné činnosti organizačních složek státu (205)	145
Vyúčtování rozp. příjmů z běžné činnosti územních samosprávných celků (215)	146
Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku organizač.složek státu (206)	147
Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku územních samospr.celků (216)	148
Zúčtování příjmů územních samosprávných celků (217)	149
Přijaté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty (272)	150
Zdroje krytí prostředků rozpočt. hospodaření celkem	151
součet položek 142 až 150	

5. Výsledek hospodaření	
a) z hospodářské činnosti územních samosprávných celků a činnosti příspěvkových organizací	
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-963)	152
Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let (+/-932)	153
Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení (+/-931)	154
b) Převod zúčtování příjmů a výdajů z minulých let (+/-933)	155
c) Saldo výdajů a nákladů (+/-964)	156
d) Saldo příjmů a výnosů (+/-965)	157
součet položek 152 až 157	159
D. Cizí zdroje	
součet položek 160+166+189+196+201	
1. Rezervy	
Rezervy zákonné (941)	160
2. Dlouhodobé závazky	
Vydané dluhopisy (953)	161
Závazky z pronájmu (954)	162
Dlouhodobé přijaté zálohy (955)	163
Dlouhodobé směnky k úhradě (958)	164
Ostatní dlouhodobé závazky (959)	165
Dlouhodobé závazky celkem	166
součet položek 161 až 165	
3. Krátkodobé závazky	
Dodavatelé (321)	167
Směnky k úhradě (322)	168
Přijaté zálohy (324)	169
Ostatní závazky (325)	170
Závazky zaniklé ČKA (326)	223
Přijaté zálohy daní (327)	224
Závazky z výběru daní a cel (328)	225
Závazky ze sdílených daní a cel (329)	226
Závazky z pevných termínových operací a opcí (373)	171
součet položek 167 až 171 a 223 až 226	172
Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů (367)	173
Závazky k účastníkům sdružení (368)	174
součet položek 173 a 174	175
Zaměstnanci (331)	176
Ostatní závazky vůči zaměstnancům (333)	177
součet položek 176 a 177	178
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění (336)	179
Daň z příjmů (341)	180
Ostatní přímé daně (342)	181
Daň z přidané hodnoty (343)	182
Ostatní daně a poplatky (345)	183
součet položek 180 až 183	184
Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem (347)	185
Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků s rozpočtem územních samospr.celků (349)	186
součet položek 185 a 186	187
Jiné závazky (379)	188
Krátkodobé závazky celkem	189
součet položek 172+175+178+179+184+187+188	
4. Bankovní úvěry a půjčky	
Dlouhodobé bankovní úvěry (951)	190
Krátkodobé bankovní úvěry (281)	191
Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky) (282)	192
Vydané krátkodobé dluhopisy (283)	193
Ostatní krátkodobé závazky (finanční výpomoci) (289)	194
součet položek 193 a 194	195
Bankovní úvěry a půjčky celkem	196
součet položek 190+191+192+195	
5. Přejícné účty pasivní	
Výdaje příštích období (383)	197
Výnosy příštích období (384)	198
Kurzové rozdíly pasivní (387)	199
Dohadné účty pasivní (389)	200
Přejícné účty pasivní celkem	201
součet položek 197 až 200	
PASIVA CELKEM	202
součet položek 126+159	

Súvaha v MR
(A könyvviteli mérleg előírt tagolása)

ESZKÖZÖK	Előző év	Tárgyév
A) BEFEKTETETT ESZKÖZÖK		
I. Immateriális javak		
1. Alapítás-átszervezés aktivált értéke		
2. Kísérleti fejlesztés aktivált értéke		
3. Vagyoni értékű jogok		
4. Szellemi termékek		
5. Immateriális javakra adott előlegek		
6. Immateriális javak értékhelyesbítése		
II. Tárgyi eszközök		
1. Ingatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok		
2. Gépek, berendezések és felszerelések		
3. Járművek		
4. Tenyészállatok		
5. Beruházások, felújítások		
6. Beruházásra adott előlegek		
7. Állami készletek, tartalékok		
8. Tárgyi eszközök értékhelyesbítése		
III. Befektetett pénzügyi eszközök		
1. Egyéb tartós részesedés		
2. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír		
3. Tartósan adott kölcsön		
4. Hosszú lejáratú bankbetétek		
5. Egyéb hosszú lejáratú követelések		
6. Befektetett pénzügyi eszközök értékhelyesbítése		
IV. Üzemeltetésre, kezelésre átadott, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott, illetve vagyonkezelésbe vett eszközök		
1. Üzemeltetésre, kezelésre átadott eszközök		
2. Koncesszióba adott eszközök		
3. Vagyonkezelésbe adott eszközök		
4. Vagyonkezelésbe vett eszközök		
5. Üzemeltetésre, kezelésre átadott, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott, illetve vagyonkezelésbe vett eszközök értékhelyesbítése		
B) FORGÓESZKÖZÖK		
I. Készletek		
1. Anyagok		
2. Befejezetlen termelés és félkész termékek		
3. Növendék-, hízó és egyéb állatok		
4. Késztermékek		
5. Áruk, betétdíjas göngyölegek, közvetített szolgáltatások és követelés fejében átvett eszközök, készletek		
II. Követelések		
1. Követelések áruszállításból, szolgáltatásból (vevők)		
2. Adósok		
3. Rövid lejáratú kölcsönök		
4. Egyéb követelések		
Ebből:		
- tartósan adott kölcsönökből a mérlegfordulónapot követő egy éven belül esedékes részletek		
- egyéb hosszú lejáratú követelésekből a mérlegfordulónapot követő egy éven belül esedékes részletek		
- nemzetközi támogatási programok miatti követelések		
- támogatási program előlegek		
- támogatási programok szabálytalan kifizetése miatti követelések		
- garancia- és kezességvállalásból származó követelések		
III. Értékpapírok		
1. Egyéb részesedés		
2. Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok		
IV. Pénzeszközök		
1. Pénztárak, csekkek, betétkönyvek		
2. Költségvetési bankszámlák		
3. Elszámolási számlák		
4. Idegen pénzeszközök számlái		

- V. Egyéb aktív pénzügyi elszámolások
1. Költségvetési aktív függő elszámolások
 2. Költségvetési aktív átfutó elszámolások
 3. Költségvetési aktív kiegyenlítő elszámolások
 4. Költségvetésen kívüli aktív pénzügyi elszámolások

FORRÁSOK

Előző év

Tárgyév

D) SAJÁT TŐKE

1. Induló tőke
2. Tőkeváltozások
3. Értékelési tartalék

E) TARTALÉKOK

- I. Költségvetési tartalékok
 1. Költségvetési tartalék elszámolása
 2. Költségvetési pénzmaradvány
 3. Kiadási megtakarítás
 4. Bevételi lemaradás
 5. Előirányzat-maradvány
- II. Vállalkozási tartalékok
 1. Vállalkozási tartalék elszámolása
 2. Vállalkozási tevékenység eredménye
 3. Vállalkozási tevékenység kiadási megtakarítás
 4. Vállalkozási tevékenység bevételi lemaradása

F) KÖTELEZETTSÉGEK

- I. Hosszú lejáratú kötelezettségek
 1. Hosszú lejáratra kapott kölcsönök
 2. Tartozások fejlesztési célú kötvénykibocsátásból
 3. Tartozások működési célú kötvénykibocsátásból
 4. Beruházási és fejlesztési hitelek
 5. Működési célú hosszú lejáratú hitelek
 6. Egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek
- II. Rövid lejáratú kötelezettségek
 1. Rövid lejáratú kölcsönök
 2. Rövid lejáratú hitelek
 3. Kötelezettségek áruszállításból és szolgáltatásból (szállítók)
Ebből:
 - tárgyévi költségvetést terhelő szállítói kötelezettségek
 - tárgyévet követő évet terhelő szállítói kötelezettségek
 4. Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek
Ebből:
 - váltótartozások
 - munkavállalókkal szembeni különféle kötelezettségek
 - költségvetéssel szembeni kötelezettségek
 - iparüzési adó feltöltés miatti kötelezettségek
 - helyi adó túlfizetés
 - nemzetközi támogatási programok miatti kötelezettségek
 - támogatási program előlege miatti kötelezettségek
 - szabálytalan kifizetések miatti kötelezettségek
 - garancia- és kezességvállalásból származó kötelezettségek
 - hosszú lejáratra kapott kölcsönök következő évet terhelő törlesztő részletei
 - felhalmozási célú kötvénykibocsátásból származó tartozások következő évet terhelő törlesztő részletei
 - működési célú kötvénykibocsátásból származó tartozások következő évet terhelő törlesztő részletei
 - beruházási, fejlesztési hitelek következő évet terhelő törlesztő részletei
 - működési célú hosszú lejáratú hitelek következő évet terhelő törlesztő részletei
 - egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek következő évet terhelő törlesztő részletei
 - tárgyévi költségvetést terhelő egyéb rövid lejáratú kötelezettségek
 - a tárgyévet követő évet terhelő egyéb rövid lejáratú kötelezettségeket
 - egyéb különféle kötelezettségek
- III. Egyéb passzív pénzügyi elszámolások
 1. Költségvetési passzív függő elszámolások
 2. Költségvetési passzív átfutó elszámolások
 3. Költségvetési passzív kiegyenlítő elszámolások
 4. Költségvetésen kívüli passzív pénzügyi elszámolások
Ebből:
 - Költségvetésen kívüli letéti elszámolások
 - Nemzetközi támogatási programok deviza elszámolása

ÚČETNÍ JEDNOTKA VEŘEJNÉHO SEKTORU — VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI

K 31. PROSINCI 20X2

(v tisících měnových jednotek)

	20X2	20X1
AKTIVA		
Krátkodobá aktiva		
Hotovost a peněžní ekvivalenty	X	X
Pohledávky	X	X
Zásoby	X	X
Poskytnuté zálohy	X	X
Ostatní krátkodobá aktiva	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Dlouhodobá aktiva		
Pohledávky	X	X
Investice do přidružených jednotek	X	X
Ostatní finanční aktiva	X	X
Infrastruktura, stroje a zařízení	X	X
Pozemky a budovy	X	X
Nehmotná aktiva	X	X
Ostatní nefinanční aktiva	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Aktiva celkem	<u>X</u>	<u>X</u>
ZÁVAZKY		
Krátkodobé závazky		
Závazky	X	X
Krátkodobé půjčky	X	X
Krátkodobá část dlouhodobých půjček	X	X
Krátkodobé rezervy	X	X
Zaměstnanecké požitky	X	X
Penze	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Dlouhodobé závazky		
Závazky	X	X
Dlouhodobé půjčky	X	X
Dlouhodobé rezervy	X	X
Zaměstnanecké požitky	X	X
Penze	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Závazky celkem	<u>X</u>	<u>X</u>
Čistá aktiva	<u>X</u>	<u>X</u>
ČISTÁ AKTIVA/VLASTNÍ KAPITÁL		
Kapitál vložený jinými vládními jednotkami	X	X
Rezervní fondy	X	X
Kumulované přebytky/schodky	X	X
Menšinové podíly	X	X
Čistá aktiva/vlastní kapitál celkem	<u>X</u>	<u>X</u>

Číslo účtu alebo skupiny	Náklady	Číslo riadku	Bežné účtovné obdobie			Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			Hlavná činnosť	Podnikateľská činnosť	Spolu	
a	b	c	1	2	3	4
50	Spotrebované nákupy (r. 002 až r. 005)	001				
501	Spotreba materiálu	002				
502	Spotreba energie	003				
503	Spotreba ostatných neskladovateľných dodávok	004				
504	Predaný tovar	005				
51	Služby (r. 007 až r. 010)	006				
511	Opravy a udržiavanie	007				
512	Cestovné	008				
513	Náklady na reprezentáciu	009				
518	Ostatné služby	010				
52	Osobné náklady (r. 012 až r. 016)	011				
521	Mzdové náklady	012				
524	Zákonné sociálne poistenie	013				
525	Ostatné sociálne poistenie	014				
527	Zákonné sociálne náklady	015				
528	Ostatné sociálne náklady	016				
53	Dane a poplatky (r. 018 až r. 020)	017				
531	Daň z motorových vozidiel	018				
532	Daň z nehnuteľností	019				
538	Ostatné dane a poplatky	020				
54	Ostatné náklady na prevádzkovú činnosť (r. 022 až r. 028)	021				
541	Zostatková cena predaného dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku	022				
542	Predaný materiál	023				
544	Zmluvné pokuty, penále a úroky z omeškania	024				
545	Ostatné pokuty, penále a úroky z omeškania	025				
546	Odpis pohľadávky	026				
548	Ostatné náklady na prevádzkovú činnosť	027				
549	Manká a škody	028				
55	Odpisy, rezervy a opravné položky z prevádzkovej činnosti a finančnej činnosti a zúčtovanie časového rozlíšenia (r. 030 + r. 031 + r. 036 + r. 039)	029				
551	Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku	030				
	Rezervy a opravné položky z prevádzkovej činnosti (r. 032 až r. 035)	031				
552	Tvorba zákonných rezerv z prevádzkovej činnosti	032				
553	Tvorba ostatných rezerv z prevádzkovej činnosti	033				
557	Tvorba zákonných opravných položiek z prevádzkovej činnosti	034				
558	Tvorba ostatných opravných položiek z prevádzkovej činnosti	035				
	Rezervy a opravné položky z finančnej činnosti (r. 037+ r. 038)	036				
554	Tvorba rezerv z finančnej činnosti	037				
559	Tvorba opravných položiek z finančnej činnosti	038				
555	Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období	039				

Číslo účtu alebo skupiny	Náklady	Číslo riadku	Bežné účtovné obdobie			Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			Hlavná činnosť	Podnikateľská činnosť	Spolu	
a	b	c	1	2	3	4
56	Finančné náklady (r. 041 až r. 048)	040				
561	Predané cenné papiere a podiely	041				
562	Úroky	042				
563	Kurzové straty	043				
564	Náklady na prečenenie cenných papierov	044				
566	Náklady na krátkodobý finančný majetok	045				
567	Náklady na derivátové operácie	046				
568	Ostatné finančné náklady	047				
569	Manká a škody na finančnom majetku	048				
57	Mimoriadne náklady (r. 050 až r. 053)	049				
572	Škody	050				
574	Tvorba rezerv	051				
578	Ostatné mimoriadne náklady	052				
579	Tvorba opravných položiek	053				
58	Náklady na transfery a náklady z odvodu príjmov (r. 055 až r. 063)	054				
581	Náklady na transfery zo štátneho rozpočtu do štátnych rozpočtových organizácií a príspevkových organizácií	055				
582	Náklady na transfery zo štátneho rozpočtu ostatným subjektom verejnej správy	056				
583	Náklady na transfery zo štátneho rozpočtu subjektom mimo verejnej správy	057				
584	Náklady na transfery z rozpočtu obce alebo z rozpočtu vyššieho územného celku do rozpočtových organizácií a príspevkových organizácií zriadených obcou alebo vyšším územným celkom	058				
585	Náklady na transfery z rozpočtu obce alebo z rozpočtu vyššieho územného celku ostatným subjektom verejnej správy	059				
586	Náklady na transfery z rozpočtu obce alebo z rozpočtu vyššieho územného celku subjektom mimo verejnej správy	060				
587	Náklady na ostatné transfery	061				
588	Náklady z odvodu príjmov	062				
589	Náklady z budúceho odvodu príjmov	063				
Účtové skupiny 50 - 58 celkom súčet (r.001 + r.006 + r.011 + r.017 + r.021 + r.029 + r.040 + r.049 + r.054)		064				
Kontrolné číslo súčet (r. 001 až r. 064)		994				

Číslo účtu alebo skupiny	Výnosy, daň z príjmov a výsledok hospodárenia	Číslo riadku	Bežné účtovné obdobie			Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			Hlavná činnosť	Podnikateľská činnosť	Spolu	
a	b	c	1	2	3	4
60	Tržby za vlastné výkony a tovar (r. 066 až r. 068)	065				
601	Tržby za vlastné výrobky	066				
602	Tržby z predaja služieb	067				
604	Tržby za tovar	068				
61	Zmena stavu vnútroorganizačných zásob (r. 070 až r. 073)	069				
611	Zmena stavu nedokončenej výroby	070				
612	Zmena stavu polotovarov	071				
613	Zmena stavu výrobkov	072				
614	Zmena stavu zvierat	073				
62	Aktivácia (r. 075 až r. 078)	074				
621	Aktivácia materiálu a tovaru	075				
622	Aktivácia vnútroorganizačných služieb	076				
623	Aktivácia dlhodobého nehmotného majetku	077				
624	Aktivácia dlhodobého hmotného majetku	078				
63	Daňové a colné výnosy a výnosy z poplatkov (r. 080 až r. 082)	079				
631	Daňové a colné výnosy štátu	080				
632	Daňové výnosy samosprávy	081				
633	Výnosy z poplatkov	082				
64	Ostatné výnosy z prevádzkovej činnosti (r. 084 až r. 089)	083				
641	Tržby z predaja dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku	084				
642	Tržby z predaja materiálu	085				
644	Zmluvné pokuty, penále a úroky z omeškania	086				
645	Ostatné pokuty, penále a úroky z omeškania	087				
646	Výnosy z odpísaných pohľadávok	088				
648	Ostatné výnosy z prevádzkovej činnosti	089				
65	Zúčtovanie rezerv a opravných položiek z prevádzkovej činnosti a finančnej činnosti a zúčtovanie časového rozlíšenia (r. 091 + r. 096 + r. 099)	090				
	Zúčtovanie rezerv a opravných položiek z prevádzkovej činnosti (r. 092 až r. 095)	091				
652	Zúčtovanie zákonných rezerv z prevádzkovej činnosti	092				
653	Zúčtovanie ostatných rezerv z prevádzkovej činnosti	093				
657	Zúčtovanie zákonných opravných položiek z prevádzkovej činnosti	094				
658	Zúčtovanie ostatných opravných položiek z prevádzkovej činnosti	095				
	Zúčtovanie rezerv a opravných položiek z finančnej činnosti (r. 097 + r. 098)	096				
654	Zúčtovanie rezerv z finančnej činnosti	097				
659	Zúčtovanie opravných položiek z finančnej činnosti	098				
655	Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období	099				
66	Finančné výnosy (r. 101 až r. 108)	100				
661	Tržby z predaja cenných papierov a podielov	101				
662	Úroky	102				
663	Kurzové zisky	103				
664	Výnosy z precenenia cenných papierov	104				
665	Výnosy z dlhodobého finančného majetku	105				

Číslo účtu alebo skupiny	Výnosy, daň z príjmov a výsledok hospodárenia	Číslo riadku	Bežné účtovné obdobie			Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			Hlavná činnosť	Podnikateľská činnosť	Spolu	
a	b	c	1	2	3	4
666	Výnosy z krátkodobého finančného majetku	106				
667	Výnosy z derivátových operácií	107				
668	Ostatné finančné výnosy	108				
67	Mimoriadne výnosy (r. 110 až r. 113)	109				
672	Náhrady škôd	110				
674	Zúčtovanie rezerv	111				
678	Ostatné mimoriadne výnosy	112				
679	Zúčtovanie opravných položiek	113				
68	Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov v štátnych rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách (r. 115 až r. 123)	114				
681	Výnosy z bežných transferov zo štátneho rozpočtu	115				
682	Výnosy z kapitálových transferov zo štátneho rozpočtu	116				
683	Výnosy z bežných transferov od ostatných subjektov verejnej správy	117				
684	Výnosy z kapitálových transferov od ostatných subjektov verejnej správy	118				
685	Výnosy z bežných transferov od Európskych spoločstiev	119				
686	Výnosy z kapitálových transferov od Európskych spoločstiev	120				
687	Výnosy z bežných transferov od ostatných subjektov mimo verejnej správy	121				
688	Výnosy z kapitálových transferov od ostatných subjektov mimo verejnej správy	122				
689	Výnosy z odvodu rozpočtových príjmov	123				
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 (r. 125 až r. 133)	124				
691	Výnosy z bežných transferov z rozpočtu obce alebo z rozpočtu vyššieho územného celku v rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách zriadených obcou alebo vyšším územným celkom	125				
692	Výnosy z kapitálových transferov z rozpočtu obce alebo z rozpočtu vyššieho územného celku v rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách zriadených obcou alebo vyšším územným celkom	126				
693	Výnosy samosprávy z bežných transferov zo štátneho rozpočtu a od iných subjektov verejnej správy	127				
694	Výnosy samosprávy z kapitálových transferov zo štátneho rozpočtu a od iných subjektov verejnej správy	128				
695	Výnosy samosprávy z bežných transferov od Európskych spoločstiev	129				
696	Výnosy samosprávy z kapitálových transferov od Európskych spoločstiev	130				
697	Výnosy samosprávy z bežných transferov od ostatných subjektov mimo verejnej správy	131				
698	Výnosy samosprávy z kapitálových transferov od ostatných subjektov mimo verejnej správy	132				
699	Výnosy samosprávy z odvodu rozpočtových príjmov	133				
Účtová trieda 6 celkom súčet (r. 065 + r. 069 + r. 074 + r. 079 + r. 083 + r. 090 + r. 100 + r. 109 + r. 114 + r. 124)		134				
Výsledok hospodárenia pred zdanením (r. 134 mínus r. 064) (+/-)		135				
591	Splatná daň z príjmov	136				
595	Dodatočne platená daň z príjmov	137				
Výsledok hospodárenia po zdanení r. 135 mínus (r. 136, r. 137) (+/-)		138				
Kontrolné číslo súčet (r. 065 až r. 138)		995				

Výkaz ziskov a strát v ČR
Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty

Název položky (účet)	položka číslo
Spotřeba materiálu (501)	1
Spotřeba energie (502)	2
Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek (503)	3
Prodané zboží (504)	4
Opravy a udržování (511)	5
Cestovné (512)	6
Náklady na reprezentaci (513)	7
Ostatní služby (518)	8
Mzdové náklady (521)	9
Zákonné sociální pojištění (524)	10
Ostatní sociální pojištění (525)	11
Zákonné sociální náklady (527)	12
Ostatní sociální náklady (528)	13
Daň silniční (531)	14
Daň z nemovitostí (532)	15
Ostatní daně a poplatky (538)	16
Smluvní pokuty a úroky z prodlení (541)	17
Ostatní pokuty a penále (542)	18
Odpis pohledávky (543)	19
Úroky (544)	20
Kurové ztráty (545)	21
Dary (546)	22
Manka a škody (548)	23
Jiné ostatní náklady (549)	24
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (551)	25
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmot. a hmot. majetku (552)	26
Prodané cenné papíry a podíly (553)	27
Prodaný materiál (554)	28
Tvorba zákonných rezerv (556)	29
Tvorba zákonných opravných položek (559)	30
Náklady celkem	31
součet položek 1 až 30	
Tržby za vlastní výroby (601)	32
Tržby z prodeje služeb (602)	33
Tržby za prodané zboží (604)	34
Změna stavu zásob nedokončené výroby (611)	35
Změna stavu zásob polotovarů (612)	36
Změna stavu zásob výrobků (613)	37
Změna stavu zvířat (614)	38
Aktivace materiálu a zboží (621)	39
Aktivace vnitroorganizačních služeb (622)	40
Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku (623)	41
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku (624)	42
Smluvní pokuty a úroky z prodlení (641)	43
Ostatní pokuty a penále (642)	44
Platby za odepsané pohledávky (643)	45
Úroky (644)	46
Kurové zisky (645)	47
Zúčtování fondů (648)	48
Jiné ostatní výnosy (649)	49
Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (651)	50
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (652)	51
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (653)	52
Tržby z prodeje materiálu (654)	53
Výnosy z krátkodobého finančního majetku (655)	54
Zúčtování zákonných rezerv (656)	55
Zúčtování zákonných opravných položek (659)	56
Příspěvky a dotace na provoz (691)	57
Výnosy celkem	58
součet položek 32 až 57	
Výsledek hospodaření před zdaněním	59
rozíl položek 58 - 31	
Daň z příjmů (591)	60
Dodatečné odvody daně z příjmů (595)	61
Výsledek hospodaření po zdanění	62
položka 59 - 60 - 61 (+/-)	

ÚČETNÍ JEDNOTKA VEŘEJNÉHO SEKTORU — VÝKAZ O FINANČNÍ VÝKONNOSTI ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(ilustrace členění nákladů podle druhů)

(v tisících měnových jednotek)

	20X2	20X1
Výnosy		
Daně	X	X
Poplatky, pokuty, penále a licence	X	X
Výnosy ze směnných transakcí	X	X
Transfery od jiných vládních jednotek	X	X
Ostatní výnosy	X	X
Provozní výnosy celkem	<u>X</u>	<u>X</u>
Náklady		
Mzdy, platy a zaměstnanecké požitky	(X)	(X)
Granty a ostatní transferové platby	(X)	(X)
Spotřebovaný materiál a služby	(X)	(X)
Náklady na odpisy a amortizaci	(X)	(X)
Snížení hodnoty pozemků budov a zařízení*	(X)	(X)
Ostatní provozní náklady	(X)	(X)
Finanční náklady	(X)	(X)
Náklady celkem	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Podíl na přebytku přidružené jednotky	<u>X</u>	<u>X</u>
Přebytek/(schodek) za období	<u>X</u>	<u>X</u>
Přiřaditelné:		
- vlastníků ovládané jednotky	X	X
- menšinovým podílům	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

* Snížení hodnoty aktiv se ve Výkazu o finanční výkonnosti, který je sestavován v druhovém členění vykazuje jako samostatná položka. Naopak v případě účelového členění se snížení hodnoty zahrne do toho účelu, ke kterému patří.

ÚČETNÍ JEDNOTKA VEŘEJNÉHO SEKTORU — VÝKAZ O FINANČNÍ VÝKONNOSTI ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCEM 20X2

(ilustrace členění nákladů podle účelu)

(v tisících měnových jednotek)

	20X2	20X1
Výnosy		
Daně	X	X
Poplatky, pokuty, penále a licence	X	X
Výnosy ze směnných transakcí	X	X
Transfery od jiných vládních jednotek	X	X
Ostatní výnosy	X	X
Výnosy celkem	<u>X</u>	<u>X</u>
 Náklady		
Všeobecné veřejné služby	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)
Veřejný pořádek a bezpečnost	(X)	(X)
Vzdělávání	(X)	(X)
Zdravotnictví	(X)	(X)
Sociální zabezpečení	(X)	(X)
Bytová a občanská vybavenost	(X)	(X)
Rekreace, kultura a náboženství	(X)	(X)
Ekonomické otázky	(X)	(X)
Ochrana životního prostředí	(X)	(X)
Ostatní náklady	(X)	(X)
Finanční náklady	(X)	(X)
Náklady celkem	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
 Podíl na přebytku přidružené jednotky*	<u>X</u>	<u>X</u>
 Přebytek/(schodek) za období	<u>X</u>	<u>X</u>
 Přiřaditelné:		
- vlastníků ovládané jednotky	X	X
- menšinovým podílům	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

* To představuje podíl na přebytku přidružené jednotky, který je přiřaditelný vlastníků přidružené jednotky, tj. po zdanění a po odpočtu menšinových podílů v přidružené jednotce.

Výkaz o plnení rozpočtu a o plnení vybraných finančných ukazovateľov obce, vyššieho územného celku a rozpočtových organizácií v ich pôsobnosti (Fin SAM 2 - 04) s účinnosťou do 31.12.2007

Časť I. Príjmy a výdavky rozpočtu**Časť 1.1. Bežný rozpočet**

Časť 1.1.1. Príjmy bežného rozpočtu						
Zdroj	Položka	Podpoložka	N á z o v	Schválený rozpočet	Upravený rozpočet	Skutočnosť k
a	b	c	d	1	2	3
Ú h r n						

Časť 1.1.2. Výdavky bežného rozpočtu											
Pro-gram	Zdroj	Od-diel	Sku-pina	Tried a	Pod-trieda	Po-ložka	Pod-položka	N á z o v	Schválený rozpočet	Upravený rozpočet	Skutočnosť k
a	b	c	d	e	f	g	h	i	1	2	3
Ú h r n											

Časť 1.2. Kapitálový rozpočet

Časť 1.2.1. Príjmy kapitálového rozpočtu						
Zdroj	Položka	Podpoložka	N á z o v	Schválený rozpočet	Upravený rozpočet	Skutočnosť k
a	b	c	d	1	2	3
Ú h r n						

Časť 1.2.2. Výdavky kapitálového rozpočtu											
Pro-gram	Zdroj	Od-diel	Sku-pina	Tried a	Pod-trieda	Po-ložka	Pod-položka	N á z o v	Schválený rozpočet	Upravený rozpočet	Skutočnosť k
a	b	c	d	e	f	g	h	i	1	2	3
Ú h r n											

Časť II. Finančné operácie

2.1. Príjmové finančné operácie						
Zdroj	Položka	Podpoložka	N á z o v	Schválený rozpočet	Upravený rozpočet	Skutočnosť k
a	b	c	d	1	2	3
Ú h r n						

2.2. Výdavkové finančné operácie										
Zdroj	Od- diel	Sku- pina	Tried a	Pod- trieda	Po- ložka	Podpo- ložka	N á z o v	Schválený rozpočet	Upravený rozpočet	Skutočnosť k
a	b	c	d	e	f	g	h	1	2	3
Úhrn										

Časť III. Stavy a obraty na bankových účtoch

Názov účtu a	Číslo účtu b	Číslo riadku c	Stav k 1.1. 1	Obraty		Stav k 4	Zmena stavu (+/-) 5 = 4 - 1
				Má dať 2	Dal 3		
Základný bežný účet	231	01					
Vkladový výdavkový rozpočtový účet	232	02					
Príjmový vkladový rozpočtový účet	236	03					
Bežný účet	241	04					
z toho:							
– účet podnikateľskej činnosti		05					
Bežné účty peňažných fondov obcí a vyšších územných celkov	242	06					
Bežné účty finančných fondov	243	07					
z toho:							
– sociálny fond		08					
– fond reprodukcie		09	x	x	x	x	x
Ostatné bežné účty	245	10					
v tom:							
– účty štátnych finančných aktív v správe Ministerstva financií SR		11	x	x	x	x	x
- účet cudzích prostriedkov		12					
– osobitný účet podľa zákona č. 92/1991 Zb.		13	x	x	x	x	x
– účet obmien a zámien SŠHR		14	x	x	x	x	x
– ostatné		15					
Bežné účty osobitných fondov	246	16					
z toho:							
– účet na zabezpečenie financovania sociálneho zabezpečenia colníkov		17	x	x	x	x	x
– účet na zabezpečenie financovania sociálneho zabezpečenia policajtov a vojakov		18	x	x	x	x	x
Bežné účty daňových a colných príjmov	247	19	x	x	x	x	x
Osobitné bežné účty prostriedkov z rozpočtu Európskych spoločenstiev	248	20	x	x	x	x	x

Časť IV. Niektoré doplňujúce údaje

N á z o v	Číslo riadku	Stav k
a	b	1
Celková výška záväzkov po lehote splatnosti	01	
Počet uznaných záväzkov neuhradených do 60 dní odo dňa splatnosti	02	
Objem skutočných bežných príjmov v predchádzajúcom rozpočtovom roku	03	

VZOR

FIN 1 - 04

k. _____

(v eurách zaokrúhlene na dve desatinné miesta*)

IČO

--	--	--	--	--	--	--	--

Mesiach

--	--

Rok

--	--	--	--

Kód okresu

--	--	--

Kód obce

--	--	--	--	--	--

Názov subjektu verejnej správy

[illegible]**Právna forma subjektu verejnej správy**[illegible]**Sídlo subjektu verejnej správy**

Ulica a číslo

[illegible]

PSČ

--	--	--	--	--

Názov obce

[illegible]

Smerové číslo telefónu

--	--	--	--	--	--	--	--

Číslo telefónu

[illegible]

Číslo faxu

[illegible]

e-mailová adresa

[illegible]

Zostavený dňa:	Podpisový záznam osoby zodpovednej za zostavenie finančného výkazu:	Podpisový záznam štatutárneho orgánu alebo člena štatutárneho orgánu subjektu verejnej správy:
-----------------------	--	---

* Pri subjektoch verejnej správy, ktorými sú obce a nimi zriadené rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie a pri subjektoch verejnej správy uvedených v § 2 ods. 1 písm. f), ktoré účtujú v sústave podvojného účtovníctva, sa údaje uvádzajú v celých eurách.

Časť I. Príjmy a výdavky rozpočtu subjektu verejnej správy

1.1. Príjmy						
Zdroj	Položka	Podpoložka	N á z o v	Schválený rozpočet	Rozpočet po zmenách	Skutočnosť k
a	b	c	d	1	2	3
Ú h r n						

1.2. Výdavky											
Pro-gram	Zdroj	Oddiel	Skupi-na	Trieda	Pod-trieda	Položka	Podpoložka	N á z o v	Schválený rozpočet	Rozpočet po zmenách	Skutočnosť k
a	b	c	d	e	f	g	h	i	1	2	3
Ú h r n											

Časť II. Finančné operácie a pohyby na mimorozpočtových účtoch subjektu verejnej správy

2.1. Príjmové operácie								
Kód účtu	Zdroj	Položka	Podpoložka	N á z o v	Schválený rozpočet	Rozpočet po zmenách	Skutočnosť k.....	
a	b	c	d	e	1	2	3	
Ú h r n								

2.2. Výdavkové operácie											
Kód účtu	Zdroj	Oddiel	Skupi-na	Trieda	Podtrieda	Položka	Podpoložka	N á z o v	Schválený rozpočet	Rozpočet po zmenách	Skutočnosť k.....
a	b	c	d	e	f	g	h	i	1	2	3
Ú h r n											

Ministerstvo financí

schváleno č.j. 111/138 224/2002

Fin 2-12 M**V Z O R**

**VÝKAZ PRO HODNOCENÍ PLNĚNÍ ROZPOČTU
ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ, REGIONÁLNÍCH RAD A DOBROVOLNÝCH SVAZKŮ
OBCÍ**

sestavený k
(v tisících Kč na dvě desetinná místa)

Rok	Měsíc	IČO

Název nadřízeného orgánu :

Název a sídlo účetní jednotky :

I. Rozpočtové příjmy

Paragraf	Položka	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
<i>a</i>	<i>b</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>

II. Rozpočtové výdaje

Paragraf	Položka	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
<i>a</i>	<i>b</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>

III. Financování - třída 8

Název	Číslo položky / řádku	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
<i>text</i>	<i>r</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Krátkodobé financování z tuzemska				
Krátkodobé vydané dluhopisy (+)	8111			
Uhrazené splátky krátkodobých vydaných dluhopisů (-)	8112			
Krátkodobé přijaté půjčené prostředky (+)	8113			
Uhrazené splátky krátkodobých přijatých půjčených prostředků (-)	8114			
Změna stavu krátkodobých prostředků na bankovních účtech (+/-)	8115			
Aktivní krátkodobé operace řízení likvidity - příjmy (+)	8117			
Aktivní krátkodobé operace řízení likvidity - výdaje (-)	8118			
Dlouhodobé financování z tuzemska				
Dlouhodobé vydané dluhopisy (+)	8121			
Uhrazené splátky dlouhodobých vydaných dluhopisů (-)	8122			
Dlouhodobé přijaté půjčené prostředky (+)	8123			
Uhrazené splátky dlouhodobých přijatých půjčených prostředků (-)	8124			
Změna stavu dlouhodobých prostředků na bankovních účtech (+/-)	8125			
Aktivní dlouhodobé operace řízení likvidity - příjmy (+)	8127			
Aktivní dlouhodobé operace řízení likvidity - výdaje (-)	8128			
Krátkodobé financování ze zahraničí				
Krátkodobé vydané dluhopisy (+)	8211			
Uhrazené splátky krátkodobých vydaných dluhopisů (-)	8212			
Krátkodobé přijaté půjčené prostředky (+)	8213			
Uhrazené splátky krátkodobých přijatých půjčených prostředků (-)	8214			
Změna stavu krátkodobých prostředků na bankovních účtech (+/-)	8215			
Aktivní krátkodobé operace řízení likvidity - příjmy (+)	8217			
Aktivní krátkodobé operace řízení likvidity - výdaje (-)	8218			
Dlouhodobé financování ze zahraničí				
Dlouhodobé vydané dluhopisy (+)	8221			
Uhrazené splátky dlouhodobých vydaných dluhopisů (-)	8222			
Dlouhodobé přijaté půjčené prostředky (+)	8223			
Uhrazené splátky dlouhodobých přijatých půjčených prostředků (-)	8224			
Změna stavu dlouhodobých prostředků na bankovních účtech (+/-)	8225			
Aktivní dlouhodobé operace řízení likvidity - příjmy (+)	8227			
Aktivní dlouhodobé operace řízení likvidity - výdaje (-)	8228			
Opravné položky k peněžním operacím				
Operace z peněžních účtů organizace nemající charakter příjmů a výdajů vládního sektoru (+/-)	8901			
Nerealizované kurzové rozdíly (+/-)	8902			
F i n a n c o v á n í (součet za třídu 8)	8000			

IV. Rekapitulace příjmů, výdajů, financování a jejich konsolidace

Název	Číslo řádku	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
<i>text</i>	<i>r</i>	<i>41</i>	<i>42</i>	<i>43</i>
Třída 1 - Daňové příjmy	4010			
Třída 2 - Nedaňové příjmy	4020			
Třída 3 - Kapitálové příjmy	4030			
Třída 4 - Přijaté transfery	4040			
Příjmy celkem	4050			
Konsolidace příjmů	4060			
v tom položky :				
2223 - Příjmy z finančního vypořádání minulých let mezi krajem a obcemi	4061			
2226 - Příjmy z finančního vypořádání minulých let mezi obcemi	4062			
2227 - Příjmy z finančního vypořádání minulých let mezi regionální radou a kraji, obcemi DSO	4063			
2441 - Splátky půjčených prostředků od obcí	4070			
2442 - Splátky půjčených prostředků od krajů	4080			
2443 - Splátky půjčených prostředků od regionálních rad	4081			
2449 - Ostatní splátky půjčených prostředků od veřejných rozpočtů územní úrovně	4090			
4121 - Neinvestiční přijaté transfery od obcí	4100			
4122 - Neinvestiční přijaté transfery od krajů	4110			
4123 - Neinvestiční přijaté transfery od regionálních rad	4111			
4129 - Ostatní neinvestiční přijaté transfery od rozpočtů územní úrovně	4120			
4133 - Převody z vlastních rezervních fondů	4130			
4134 - Převody z rozpočtových účtů	4140			
4139 - Ostatní převody z vlastních fondů	4150			
4221 - Investiční přijaté transfery od obcí	4170			
4222 - Investiční přijaté transfery od krajů	4180			
4223 - Investiční přijaté transfery od regionálních rad	4181			
4229 - Ostatní investiční přijaté transfery od rozpočtů územní úrovně	4190			
ZJ 024 - Transfery přijaté z území jiného okresu	4191			
ZJ 025 - Splátky půjčených prostředků přijatých z území jiného okresu	4192			
ZJ 028 - Transfery přijaté z území jiného kraje	4193			
ZJ 029 - Splátky půjčených prostředků přijaté z území jiného kraje	4194			
Příjmy celkem po konsolidaci	4200			
Třída 5 - Běžné výdaje	4210			
Třída 6 - Kapitálové výdaje	4220			
Výdaje celkem	4240			
Konsolidace výdajů	4250			
v tom položky:				
5321 - Neinvestiční transfery obcím	4260			
5323 - Neinvestiční transfery krajům	4270			
5235 - Neinvestiční transfery regionálním radám	4271			
5329 - Ostatní neinvestiční transfery veřejným rozpočtům územní úrovně	4280			
5342 - Převody FKSP a sociálního fondu obcí a krajů	4281			
5344 - Převody vlastním rezervním fondům územních rozpočtů	4290			
5345 - Převody vlastním rozpočtovým účtům	4300			
5349 - Ostatní převody vlastním fondům	4310			
5366 - Výdaje z finančního vypořádání minulých let mezi krajem a obcemi	4321			
5367 - Výdaje z finančního vypořádání minulých let mezi obcemi	4322			
5368 - Výdaje z finančního vypořádání minulých let mezi regionální radou a kraji, obcemi a DSO	4323			
5641 - Neinvestiční půjčené prostředky obcím	4330			
5642 - Neinvestiční půjčené prostředky krajům	4340			
5643 - Neinvestiční půjčené prostředky regionálním radám	4341			
5649 - Ostatní neinvestiční půjčené prostředky veřejným rozpočtům územní úrovně	4350			
6341 - Investiční transfery obcím	4360			
6342 - Investiční transfery krajům	4370			
6345 - Investiční transfery regionálním radám	4371			
6349 - Ostatní investiční transfery veřejným rozpočtům územní úrovně	4380			
6441 - Investiční půjčené prostředky obcím	4400			
6442 - Investiční půjčené prostředky krajům	4410			
6443 - Investiční půjčené prostředky regionálním radám	4411			
6449 - Ostatní investiční půjčené prostředky veřejným rozpočtům územní úrovně	4420			
ZJ 026 - Transfery poskytnuté na území jiného okresu	4421			
ZJ 027 - Půjčené prostředky poskytnuté na území jiného okresu	4422			
ZJ 035 - Transfery poskytnuté na území jiného kraje	4423			
ZJ 036 - Půjčené prostředky poskytnuté na území jiného kraje	4424			
Výdaje celkem po konsolidaci	4430			
Saldo příjmů a výdajů po konsolidaci	4440			
Třída 8 - Financování	4450			
Konsolidace financování	4460			
Financování celkem po konsolidaci	4470			

VI. Stavy a obraty na bankovních účtech

Název bankovního účtu	Číslo řádku	Počáteční stav k 1.1.	Stav ke konci vykazovaného období	Změna stavu bankovních účtů
<i>text</i>	<i>r</i>	<i>61</i>	<i>62</i>	<i>63</i>
Základní běžný účet	6010			(+/-)
Vkladový výdajový účet	6020	x		(-)
Běžné účty peněžních fondů	6030			(+/-)
Běžné účty celkem	6040			(+/-)
Bankovní účty k limitům OSS	6050	x	(-)	x
Příjmový účet	6060	x		(-)

VII. Vybrané záznamové jednotky

Název	Číslo řádku	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
<i>text</i>	<i>r</i>	<i>71</i>	<i>72</i>	<i>73</i>
ZJ 024 - Transfery přijaté z území jiného okresu	7090			
v tom položky :				
2226 - Příjmy z finančního vypořádání minulých let mezi obcemi	7092			
4121 - Neinvestiční přijaté transfery od obcí	7100			
4129 - Ostatní neinvestiční přijaté transfery od rozpočtů územní úrovně	7110			
4221 - Investiční přijaté transfery od obcí	7120			
4229 - Ostatní investiční přijaté transfery od rozpočtů územní úrovně	7130			
ZJ 025 - Splátky půjčených prostředků přijatých z území jiného okresu	7140			
v tom položky :				
2441 - Splátky půjčených prostředků od obcí	7150			
2449 - Ostatní splátky půjčených prostředků od veřejných rozpočtů územní úrovně	7160			
ZJ 026 - Transfery poskytnuté na území jiného okresu	7170			
v tom položky :				
5321 - Neinvestiční transfery obcím	7180			
5329 - Ostatní neinvestiční transfery veřejným rozpočtům územní úrovně	7190			
5367 - Výdaje z finančního vypořádání minulých let mezi obcemi	7192			
6341 - Investiční transfery obcím	7200			
6349 - Ostatní investiční transfery veřejným rozpočtům územní úrovně	7210			
ZJ 027 - Půjčené prostředky poskytnuté na území jiného okresu	7220			
v tom položky :				
5641 - Neinvestiční půjčené prostředky obcím	7230			
5649 - Ostatní neinvestiční půjčené prostředky veřejným rozpočtům územní úrovně	7240			
6441 - Investiční půjčené prostředky obcím	7250			
6449 - Ostatní investiční půjčené prostředky veřejným rozpočtům územní úrovně	7260			
ZJ 028 - Transfery přijaté z území jiného kraje	7290			
v tom položky:				
2223 - Příjmy z finančního vypořádání minulých let mezi krajem a obcemi	7291			
2226 - Příjmy z finančního vypořádání minulých let mezi obcemi	7292			
4121 - Neinvestiční přijaté transfery od obcí	7300			
4122 - Neinvestiční přijaté transfery od krajů	7310			
4129 - Ostatní neinvestiční přijaté transfery od rozpočtů územní úrovně	7320			
4221 - Investiční přijaté transfery od obcí	7330			
4222 - Investiční přijaté transfery od krajů	7340			
4229 - Ostatní investiční přijaté transfery od rozpočtů územní úrovně	7350			
ZJ 029 - Splátky půjčených prostředků přijatých z území jiného kraje	7360			
v tom položky :				
2441 - Splátky půjčených prostředků od obcí	7370			
2442 - Splátky půjčených prostředků od krajů	7380			
2449 - Ostatní splátky půjčených prostředků od veřejných rozpočtů územní úrovně	7390			
ZJ 035 - Transfery poskytnuté na území jiného kraje	7400			
v tom položky :				
5321 - Neinvestiční transfery obcím	7410			
5323 - Neinvestiční transfery krajům	7420			
5329 - Ostatní neinvestiční transfery veřejným rozpočtům územní úrovně	7430			
5366 - Výdaje z finančního vypořádání minulých let mezi krajem a obcemi	7431			
5367 - Výdaje z finančního vypořádání minulých let mezi obcemi	7432			
6341 - Investiční transfery obcím	7440			
6342 - Investiční transfery krajům	7450			
6349 - Ostatní investiční transfery veřejným rozpočtům územní úrovně	7460			
ZJ 036 - Půjčky poskytnuté na území jiného kraje	7470			
v tom položky :				
5641 - Neinvestiční půjčené prostředky obcím	7480			
5642 - Neinvestiční půjčené prostředky krajům	7490			
5649 - Ostatní neinvestiční půjčené prostředky veřejným rozpočtům územní úrovně	7500			
6441 - Investiční půjčené prostředky obcím	7510			
6442 - Investiční půjčené prostředky krajům	7520			
6449 - Ostatní investiční půjčené prostředky veřejným rozpočtům územní úrovně	7530			

VIII. Doplňující ukazatele

Název ukazatele	Číslo řádku	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
<i>text</i>	<i>r</i>	<i>81</i>	<i>82</i>	<i>83</i>
	8010			
	8020			
	8030			
	8040			
	8050			

IX. Přijaté transfery a půjčky ze státního rozpočtu, státních fondů a regionálních rad

[illegible]

X. Transfery a pôžičky poskytnuté regionálnymi radami územne samosprávným celkům, regionálnymi radám a dobrovoľným svazkům obcí

[illegible]

XI. Příjmy z rozpočtu EU a související příjmy v členění podle nástroje a zdroje financování

Paragraf	Položka	Nástroj	Zdroj	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
<i>a</i>	<i>b</i>	<i>c</i>	<i>d</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>

XII. Výdaje spolufinancované z rozpočtu EU a související výdaje v členění podle nástroje a zdroje financování

Paragraf	Položka	Nástroj	Zdroj	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
<i>a</i>	<i>b</i>	<i>c</i>	<i>d</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>

Odesláno dne:

Razítko:

Podpis vedoucího účetní jednotky :

Došlo dne:

Odpovídající za údaje
o rozpočtu:

tel.:

o skutečnosti:

tel.:

Výkaz o peňažnom zostatku

(A penzmaradvány-kimutatás előírt tagolása)

Megnevezés

Előző év

Tárgyév

1. A költségvetési bankszámlák záróegyenlegei
2. Pénztárak és betétkönyvek záróegyenlegei
3. Záró pénzkészlet (1+2)
4. Költségvetési aktív kiegyenlítő elszámolások záróegyenlege
5. Költségvetési passzív kiegyenlítő elszámolások záróegyenlegei (-)
6. Költségvetési aktív átfutó elszámolások záróegyenlege
7. Költségvetési passzív átfutó elszámolások egyenlege (-)
8. Költségvetési aktív függő elszámolások záróegyenlege
9. Költségvetési passzív függő elszámolások záróegyenlege (-)
10. Egyéb aktív és passzív pénzügyi elszámolások összesen (4-9 sorok összesen) ($\pm$)
11. Előző évben (években) képzett tartalékok maradványa (-)
12. Vállalkozási tevékenység pénzforgalmi eredménye (-)
13. Tárgyévi helyesbített penzmaradvány (3 $\pm$ 10-11-12)
14. Intézményi költségvetési befizetés többlettámogatás miatt
15. Költségvetési befizetés többlettámogatás miatt
16. Költségvetési kiutalás kiutalatlan intézményi támogatás miatt
17. Költségvetési kiutalás kiutalatlan támogatás miatt
18. Penzmaradványt terhelő elvonások
19. Költségvetési penzmaradvány (13 $\pm$ 14 $\pm$ 15 $\pm$ 16 $\pm$ 17 $\pm$ 18)
20. A vállalkozási tevékenység eredményéből alaptevékenység ellátására felhasznált összeg
21. Költségvetési penzmaradványt külön jogszabály alapján módosító tétel ($\pm$)
22. Módosított penzmaradvány (19+20 $\pm$ 21)
23. A 22. sorból:
 - Egészségbiztosítási Alapból folyósított pénzeszköz maradványa
 - Kötelezettséggel terhelt penzmaradvány
 - Szabad penzmaradvány

Odpisové sadzby stanovené pre investičný nehmotný a hmotný majetok v MR:

Druh majetku	% odpisu
NM – zriaďovacie –reorganizačné , vývojové a výskumné aktivované hodnoty (<i>alapítás-átaszervezés, illetve kísérleti fejlesztés aktivált értéke</i>)	20
NM - oceníteľné práva (<i>vagyoni értékű jogok</i>)	16
NM - výsledky duševnej činnosti (<i>szellemi termékek</i>)	33
HM - budovy a súvisiace oceníteľné práva (<i>épületek és kapcsolódó vagyoni értékű jogok</i>)	2
HM - stavby a súvisiace oceníteľné práva (<i>építmények és kapcsolódó vagyoni értékű jogok</i>)	3
HM – porasty (<i>ültetvények</i>)	10
HM - stroje, prístroje, zariadenia okrem výpočtovej a kancelárskej techniky (<i>gépek, berendezések és felszerelések, kivéve számítástechnikai és ügyvitel technikai eszközöket</i>)	14,5
HM - výpočtová a kancelárska technika (<i>számítástechnikai és ügyvitel technikai eszközök</i>)	33
HM - dopravné prostriedky (<i>járművek</i>)	20
HM - pozemky na uskladnenie nebezpečného odpadu (<i>veszélyes hulladék tárolására igénybe vett földterület, telek</i>)	2
HM - banské pozemky (<i>bányaművelésre igénybe vett földterület</i>)	5

Zdroj: § 30 nariadenia vlády č. 249/2000, v znení neskorších predpisov

Odpisové sadzby stanovené pre dlhodobý hmotný majetok v SR:

a) pri rovnomernom odpisovaní hmotného majetku:

Odpisová skupina	Doba odpisovania	Ročný odpis
1	4	1/4
2	6	1/6
3	12	1/12
4	20	1/20

b) zrýchlené odpisovanie hmotného majetku:

Odpisová skupina	Doba odpisovania	Ročný odpis v prvom roku odpisovania	Ročný odpis v ďalších rokoch odpisovania
1	4	4	5
2	6	6	7
3	12	12	13
4	20	20	21

Zdroj: § 26 -§ 28 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Odpisové sadzby stanovené pre dlhodobý hmotný majetok v ČR:

a) rovnomerné odpisovanie hmotného majetku:

Odpisová skupina	Doba odpisovania	Ročný odpis v prvom roku odpisovania	Ročný odpis v ďalších rokoch odpisovania
1	3	20,00	40,00
2	5	11,00	22,25
3	10	5,50	10,50
4	20	2,15	5,15
5	30	1,40	3,40
6	50	1,02	2,02

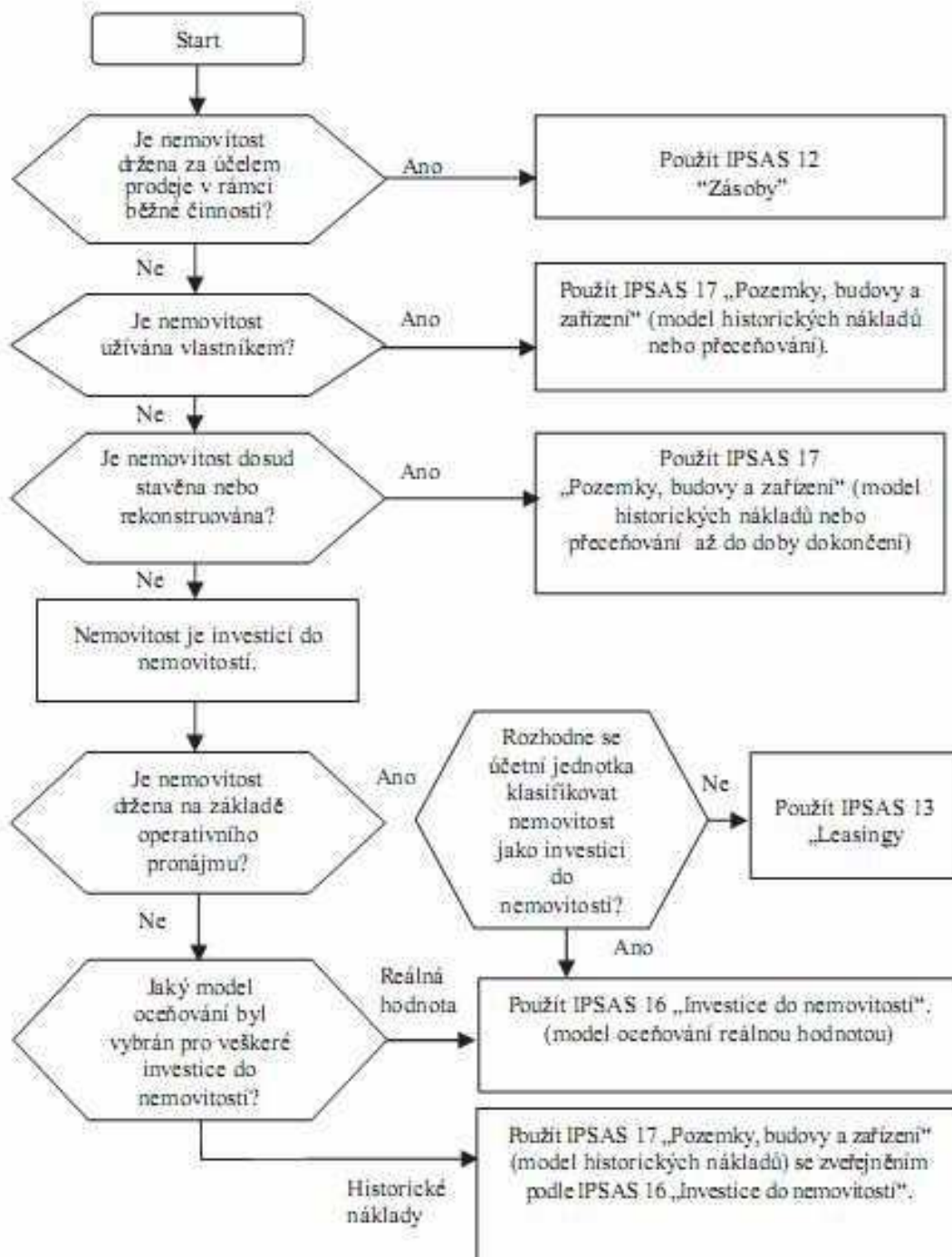
b) zrýchlené odpisovanie hmotného majetku:

Odpisová skupina	Doba odpisovania	Ročný odpis v prvom roku odpisovania	Ročný odpis v ďalších rokoch odpisovania
1	3	3	4
2	5	5	6
3	10	10	11
4	20	20	21
5	30	30	31
6	50	50	51

Zdroj: § 30 -§ 32 zákona č.586/1992 Sb. o daních z příjmů, v znení neskorších predpisov

Rozhodovací diagram

Úkolem následujícího rozhodovacího diagramu je shrnutí toho, který Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor použít na různé druhy nemovitostí. Tento dodatek musí být čten v kontextu s celým textem standardů.



Zdroj: Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Svazek I, Vydanie: Mezinárodní federace účetních, 2008. ISBN 978-80-254-3888-6, s.483.

**Základní schéma rozfázování Účetní reformy v oblasti veřejných financí –
vytvoření účetnictví státu k 1. lednu 2010**

Etap	Problematika	Hlavní úkoly účetních jednotek	Odborná pomoc MF	Skutečné termíny prací	Postupné kroky pro skupiny účetních jednotek
A0	Změna směrné účetné osnovy	Nastavení převodových můstků a převedení zůstatků	Vytvoření převodového můstku – zveřejněn 21. 10. 2009 Příslušný Český účetní standard bude zveřejněn do 30. 11. 2009	IX/2009 až II/2010	
A1	Nové části a vzory účetní závěrky	Úprava SW a práce na sestavení účetní závěrky	Vzory částí účetní závěrky jsou přílohou vyhlášky	IX/2009 až XII/2010	
A2	Nové metody a postupy účtování	Organizační zajištění účtování o nových účetních případech; změna algoritmů v SW	Portál na webových stránkách MF, podpora školení	IX/2009 až II/2010, příp. XII/2010	Mezní termín pro splnění povinností se odvíjí od předávání účetních záznamů
A3	Podrozvaha	Organizační zajištění účtování o nových účetních případech; změna algoritmů v SW	Portál na webových stránkách MF, podpora školení	IX/2009 až II/2010, příp. XII/2010	Mezní termín pro splnění povinností se odvíjí od předávání účetních záznamů
A4	Předávání účetních záznamů	Příprava SW, organizační zajištění, zejm. jmenování zodpovědných osob za přenos účetních záznamů	Portál na webových stránkách MF, podpora školení, testovací prostředí pro SW společnosti,	První finanční údaje II/2010	OSS a státní fondy
				Finanční údaje a účetní záznamy IV/2010	OSS, jimi zřizované PO a státní fondy
				První finanční údaje a účetní záznamy VII/2010	Municipality – kraje, obce, DSO, RRRS a jimi zřizované PO

B	Odpisování majetku a tvorba opravných položek (s výjimkou pohledávek)	Organizační zajištění účtování o nových účetních případech; změna algoritmů v SW	Portál na webových stránkách MF, příslušný Český účetní standard	2011	
C	Předávání statistických dat	Organizační zajištění třídění účetních případů dle statistických požadavků; změna algoritmů v SW	Portál na webových stránkách MF, změna technické vyhlášky v první polovině roku 2010	2011	
D1	Konsolidace – etapa 1	Sestavení pomocných konsolidačních přehledů - zjednodušené metody konsolidace	Portál na webových stránkách MF – konsolidační manuál	VII/2011	Konsolidační vyhláška bude předložena do připomínkového řízení počátkem roku 2010
D2	Konsolidace – etapa 2	Sestavení pomocných konsolidačních přehledů	Portál na webových stránkách MF – konsolidační manuál	IX/2010 až VII/2012	Všechny konsolidované a konsolidující ÚJ státu
E 1	Ocenění majetku 1 Kč	Organizační zajištění zaúčtování stávajícího majetku	Portál na webových stránkách MF, osobní jednání	2009 až 2011	
E2	Ocenění majetku reálnou hodnotou	Organizační zajištění ocenění stávajícího majetku určeného k prodeji a zajištění účtování o nových účetních případech		I/2010 až VII/2010	OSS a státní fondy
				I/2010 až XII/2010	ostatní vybrané účetní jednotky
				2010 až 2011	Pozemkový fond ČR