

SÚVZŤAŽNOSTI

pre verejnú správu

rozpočtové organizácie

príspevkové organizácie

vyššie územné celky

obce, mestá a školy

účtová osnova

POSTUPY ÚČTOVANIA

miriam majorová





SÚVZŤAŽNOSTI PRE ŠTÁTNU SPRÁVU A SAMOSPRÁVU

Ing. Miriam Majorová

Vydavateľ

Poradca, s.r.o.

Pri Celulóžke 40, 010 01 Žilina
IČO: 36371271, tel.: 041-5652 983

E-mail: poradca@poradca.sk
<http://www.poradca.sk>

Zodpovedná redaktorka

Stanislava Kresáňová
redakcia@poradca.sk

Redaktorka

Oľga Bulková

Zákaznícky servis od 9⁰⁰ – 15⁰⁰

tel: **041-5652 871, 877, 879**

0915 033 300

fax: **041-5652 659**

e-mail: abos@poradca.sk

Inzercia

abos@poradca.sk

Sadzba

inFORM vydavateľstvo, s.r.o.
Žilina

Tlač 20. január 2016

ISBN

978-80-8162-013-3

Za obsah príspevkov
a pravdivosť údajov
zodpovedajú autori.

Vážení čitatelia,

po niekoľkých rokoch sme pre vás pripravili opäť publikáciu venovanú **súvzťažnostiam v štátnej správe a samospráve**.

Keďže ekonomická transakcia zobrazená na účtoch sa v nejakej forme prejaví aj v účtovných výkazoch, tak sme sa snažili publikáciu v porovnaní s predchádzajúcimi vydaniami obohatiť o určenie konkrétnych položiek účtovných výkazov (**Súvahy a Výkazu ziskov a strát**), kde sa potenciálne zostatky resp. stavy jednotlivých účtov vykážu, a to aj so zodpovedajúcim vizuálom.

Účtovné jednotky štátnej správy a samosprávy však v priebehu roka zostavujú aj rôzne finančné výkazy, a preto sme pridali aj vizuálne zobrazenie **položiek finančného výkazu FIN 2-04** – Finančný výkaz o vybraných údajoch z aktív a pasív, ktorý zostavuje každá organizácia štátnej správy a samosprávy.

Pre jednoduchšiu orientáciu sme na úvod súvzťažností zadefinovali, ktorý typ organizácie štátnej správy a samosprávy (štátna rozpočtová organizácia, štátna príspevková organizácia, rozpočtová organizácia zriadená samosprávou, príspevková organizácia zriadená samosprávou alebo obec resp. vyšší územný celok) predmetný syntetický účet používa.

Okrem klasických súvzťažností sme na úvod pripravili **prehľad o princípoch účtovania transferových vzťahov** v rámci štátnej správy a samosprávy, **o rezervách a opravných položkách**, pretože tieto špecifiká tvoria predmet účtovníctva, tak ako je definovaný na úvodných stranách tejto publikácie. Pri niektorých účtoch uvádzame iba vykávanie vo výkazoch a použitie v jednotlivých typoch účtovných jednotiek, pretože súvzťažnosť bola uvedená pri inom účte, resp. súvzťažnosť sa v praxi vyskytuje minimálne.

Veríme, že Vám táto publikácia bude pomôckou vo Vašej každodennej práci.

S úctou

Miriam Majorová

Vymedzenie predmetu účtovníctva obsahuje § 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov ako **účtovanie a vykazovanie** skutočností o:

- stave a pohybe majetku,
- stave a pohybe záväzkov,
- rozdielu majetku a záväzkov,
- výnosoch,
- nákladoch,
- príjmoch,
- výdavkoch,
- výsledku hospodárenia,
- vykazovanie iných aktív,
- vykazovanie iných pasív.

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

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

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

Iným aktívom je časť aktív účtovnej jednotky, ktorá nespĺňa podmienky na zaúčtovanie na účtoch hlavnej knihy.

Iným pasívom je povinnosť účtovnej jednotky, ktorá nespĺňa podmienky na zaúčtovanie na účtoch hlavnej knihy.

Všeobecne záväzným právnym predpisom upravujúcim postupy účtovania v štátnej správe a samospráve je *Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov.*

Prílohou uvedeného opatrenia je „rámcová účtovná osnova“. Napriek tomuto názvu, je účtovná osnova „rámcová“ iba pre jednu účtovnú jednotku, a to pre štátnu rozpočtovú organizáciu, Štátnu pokladnicu. Pre všetky ostatné typy účtovných jednotiek sú účty účtovnej osnove explicitne určené a nemôžu si ich dopĺňať.

Štátnej pokladnici na zaznamenávanie jej špecifických transakcií slúžia dve účtové skupiny:

- účtová skupina 20 – Vzťahy k účtom klientov Štátnej pokladnice,
- účtová skupina 28 – Účty Štátnej pokladnice.

Legislatívna úprava postupov účtovania pre rok 2016

Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky (Finančný spravodajca č. 9/2007) v znení Opatrenia Ministerstva financií Slo-

venskej republiky zo 17. decembra 2008 č. MF/25189/2008-311 (Finančný spravodajca č. 13/2008), Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 19. decembra 2009 č. MF/24240/2009-31 (Finančný spravodajca č. 15/2009), Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 23. decembra 2011 č. MF/24141/2011-31 (Finančný spravodajca č. 15/2011), Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 13. decembra 2012 č. MF/19324/2012-31 (Finančný spravodajca č. 10/2012), Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 11. decembra 2013 č. MF/19568/2013-31 (Finančný spravodajca č. 12/2013), Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 10. decembra 2014 č. MF/21231/2014-31 (Finančný spravodajca č. 12/2014), Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 10. decembra 2015 č. MF/21572/2015-31 (Finančný spravodajca č. 12/2015).

Legislatívna úprava finančného výkazníctva pre rok 2016

Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 10. decembra 2015 č. MF/18977/2015-31, ktorým sa ustanovuje usporiadanie, obsahové vymedzenie, spôsob, termín a miesto predkladania informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účely hodnotenia plnenia rozpočtu verejnej správy (Finančný spravodajca č. 12/2015).

Moment účtovania o majetku, záväzkoch, nákladoch a výnosoch závisí od toho, kedy nastane deň uskutočnenia účtovného prípadu, ktorým je podľa postupov účtovania:

- vznik pohľadávky a záväzku
- platba záväzku
- inkaso pohľadávky
- postúpenie pohľadávky

- vklad pohľadávky
- poskytnutie preddavku alebo prijatie preddavku
- prevzatie dlhu
- výplata hotovosti alebo prevzatie hotovosti
- nákup alebo predaj peňažných prostriedkov v cudzej mene alebo cenných papierov, pripísanie cenných papierov na účet
- dohodnutie a vyrovnanie obchodu s cennými papiermi,
- splnenie dodávky
- zistenie manka, schodku majetku, prebytku majetku, škody na majetku
- pohyb majetku vo vnútri účtovnej jednotky
- ďalšie skutočnosti vyplývajúce z osobitných predpisov alebo vnútorných podmienok účtovnej jednotky, ktoré sú predmetom účtovníctva a ktoré v účtovnej jednotke nastali, alebo o ktorých sú k dispozícii doklady, ktoré dokumentujú tieto skutočnosti
- prevzatie nehnuteľnosti nadobúdateľom do užívania k dátumu uvedenému v zmluve alebo v inom doklade o odovzdaní nehnuteľnosti do užívania pri nehnuteľnosti obstaranej na základe zmluvy, kde sa vlastníctvo nadobúda vkladom do katastra nehnuteľností (u kupujúceho)
- odovzdanie nehnuteľnosti predávajúcim pri nehnuteľnosti obstaranej na základe zmluvy, kde sa vlastníctvo nadobúda vkladom do katastra nehnuteľností (u predávajúceho).

Špecifickými oblasťami účtovania v štátnej správe a samospráve je účtovanie o opravných položkách, rezervách a transferov, preto im venujeme úvodné časti tejto publikácie vrátane príslušných súvzťažností.

Účtovanie opravných položiek

Opravné položky predstavujú tzv. korekciu dočasného charakteru, prostredníctvom ktorej sa vykazuje netto hodnota aktív. Predpoklad zníženia hodnoty majetku je opodstatnený, ak nastala skutočnosť, ktorá je dôvodom zníženia budúcich ekonomických úžitkov z tohto majetku. Opravné položky sa vytvárajú k dlhodobému majetku, k zásobám, k pohládkám, ku krátkodobému finančnému majetku.

Dôvody tvorby opravných položiek k dlhodobému majetku

- morálne zastaranie dlhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- fyzické poškodenie dlhodobého nehmotného majetku,
- v prípade, ak účtovná jednotka pozastaví výstavbu zhotovenia dlhodobého hmotného majetku predtým, ako je majetok pripravený na používanie,
- ukončenie alebo očakávané ukončenie potreby služieb poskytovaných majetkom (napríklad rozhodnutie o zavretí materskej škôlky v obci v dôsledku nedostatku detí, pričom obec nemá žiadne iné využitie pre budovu materskej škôlky),
- dlhodobé straty obchodnej spoločnosti, v ktorej vlastní účtovná jednotka podiely na základom imaní,
- emitent dlhopisu, ktorý vlastní účtovná jednotka, je v konkurze,
- dlhodobá pôžička, vykázaná v dlhodobom finančnom majetku nie je splácaná v zmysle zmluvy.

	MD	D
Tvorba opravnej položky k dlhodobému nehmotnému majetku v dôsledku prechodného zníženia jeho ceny	558	091
Zúčtovanie opravnej položky k dlhodobému nehmotnému majetku, ak pominuli dôvody jej existencie	091	658
Tvorba opravnej položky k dlhodobému hmotnému majetku v dôsledku prechodného zníženia jeho ceny	558	092
Zúčtovanie opravnej položky k dlhodobému hmotnému majetku, ak pominuli dôvody jej existencie	092	658
Tvorba opravnej položky k nedokončenému dlhodobému nehmotnému majetku	558	093
Zúčtovanie opravnej položky k nedokončenému dlhodobému nehmotnému majetku, ak pominuli dôvody jej existencie	093	658
Tvorba opravnej položky k nedokončenému dlhodobému hmotnému majetku	558	094
Zúčtovanie opravnej položky k nedokončenému dlhodobému hmotnému majetku, ak pominuli dôvody jej existencie	094	658
Tvorba opravnej položky k poskytnutým preddavkom	558	095
Zúčtovanie opravnej položky k poskytnutým preddavkom, ak pominuli dôvody jej existencie	095	658

Dôvody tvorby opravných položiek k zásobám

- nepotrebnosťou, nadbytočnosťou zásob
- poklesom predajnej ceny zásob tak, že by v prípade ich ukončenia a predaja boli predané so stratou, to znamená, že ich čistá realizačná hodnota je nižšia ako cena použitá na ich ocenenie v účtovníctve

	MD	D
Tvorba opravnej položky k materiálu	558	191
Tvorba opravnej položky k nedokončenej výrobe	558	192
Tvorba opravnej položky k polotovarom vlastnej výroby	558	193
Tvorba opravnej položky k výrobkom	558	194
Tvorba opravnej položky k zvieratám	558	195
Tvorba opravnej položky k tovaru	558	196
Zrušenie alebo zníženie opravnej položky k materiálu	191	658
Zrušenie alebo zníženie opravnej položky k nedokončenej výrobe	192	658
Zrušenie alebo zníženie opravnej položky k polotovarom vlastnej výroby	193	658
Zrušenie alebo zníženie opravnej položky k výrobkom	194	658
Zrušenie alebo zníženie opravnej položky k zvieratám	195	658
Zrušenie alebo zníženie opravnej položky k tovaru	196	658

Dôvody tvorby opravných k pohľadávkam

- pri ktorých je opodstatnené predpokladať, že ich dlžník úplne alebo čiastočne nezaplatí,
- k sporným pohľadávkam voči dlžníkom, s ktorým sa vedie spor o ich uznanie.

	MD	D
Tvorba zákonných opravných položiek k pohľadávkam	557	391
Tvorba ostatných opravných položiek k pohľadávkam	558	391
Zníženie zákonných opravných položiek k pohľadávkam	391	657
Zrušenie zákonných opravných položiek k pohľadávkam	391	657
Zníženie ostatných opravných položiek k pohľadávkam	391	658
Zrušenie ostatných opravných položiek k pohľadávkam	391	658

Účtovanie rezerv

Rezervy sa v účtovnej závierke vykazujú ako súčasť záväzkov a predstavujú existujúcu povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí a je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky. O rezervách sa účtuje v prípade, ak sa nedá presne určiť, kedy nastane zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky (napr. úhrada z titulu prehratého súdneho sporu) alebo sa toto zníženie nedá spoľahlivo oceniť. Rezervy sú predmetom dokladovej inventúry a pri inventarizácii sa posudzuje ich výška a odôvodnenosť. Spôsob tvorby a používania rezerv sa realizuje podľa vnútorného predpisu účtovnej jednotky, pričom rezerva sa použije len na účel, na ktorý bola vytvorená. Pri tvorbe niektorých rezerv (napr. na odchodné, jubileá zamestnancov) sa môžu použiť poisťovacie – matematické metódy.

Rezervy sa vzťahujú na povinnosti vyplývajúce zo všeobecných právnych predpisov, z uzavretých zmlúv, z dobrovoľného rozhodnutia účtovnej jednotky splniť si povinnosť voči tretím stranám, napr. na základe konania účtovnej jednotky v minulosti, na základe zverejnenia pravidiel alebo oznámenia o uznaní zodpovednosti účtovnej jednotky tretia strana očakáva, že takáto povinnosť bude splnená.

Tvorba rezerv sa účtuje na farchu nákladov, ich použitie a zrušenie v prospech výnosov, pričom rezerva sa môže použiť len na účel, na ktorý bola vytvorená. Ak bola rezerva tvorená

na nevyfakturovanú dodávku materiálu alebo dlhodobého majetku, teda na náklady súvisiace s obstaraním majetku, neúčtuje sa jej tvorba na farchu nákladov, ale so súvzťažným zápisom na účet majetku; obdobné pravidlo sa uplatňuje aj pri použití alebo zrušení.

V prípade zúčtovania rezerv v prospech výnosov odporúčame používať samostatné analytické účty na zníženie rezerv a na zrušenie rezerv. Ako zníženie rezerv sa chápe použitie rezervy na účte, na ktorý bola v minulosti tvorená. Ako zrušenie rezervy účtujeme nepoužitú časť rezervy, teda časť rezervy, ktorá nebola správne odhadnutá.

Rezervy sa vytvárajú predovšetkým na:

- prebiehajúce a hroziace súdne spory
- zostavenie, overenie, zverejnenie účtovnej závierky a výročnej správy týkajúcej sa vykazovaného účtovného obdobia
- zamestnanecké požitky, ktorými sa chápe odchodné, vyplácanie plnení pre zamestnancov pri životných jubileách alebo pracovných jubileách a iných plnení pre zamestnancov
- náklady na rekultiváciu pozemku, uzavretie, rekultiváciu a monitorovanie skládky odpadov po jej uzavretí
- nevyfakturované dodávky a služby,
- iné tituly, ktoré predstavujú významné riziko pre účtovnú jednotku a je pravdepodobné, že budú predstavovať v budúcnosti zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky.

	MD	D
Tvorba krátkodobej zákonnej rezervy (zdaňovaná činnosť)	552	323A
Použitie krátkodobej zákonnej rezervy (zdaňovaná činnosť)	323A	652

	MD	D
Zrušenie krátkodobej zákonnej rezervy (zdaňovaná činnosť)	323A	652
Tvorba krátkodobej rezervy z prevádzkovej činnosti	553	323
Použitie krátkodobej rezervy z prevádzkovej činnosti	323	653
Zrušenie krátkodobej rezervy z prevádzkovej činnosti	323	653
Tvorba krátkodobej rezervy z finančnej činnosti	554	323
Použitie krátkodobej rezervy z finančnej činnosti	323	654
Zrušenie krátkodobej rezervy z finančnej činnosti	323	654
Tvorba krátkodobej rezervy z mimoriadnej činnosti	574	323
Použitie krátkodobej rezervy z mimoriadnej činnosti	323	674
Zrušenie krátkodobej rezervy z mimoriadnej činnosti	323	674
Tvorba dlhodobej zákonnej rezervy	552	451
Použitie dlhodobej zákonnej rezervy	451	652
Zrušenie dlhodobej zákonnej rezervy	451	652
Tvorba ostatných dlhodobých rezerv	553	459
Použitie ostatných dlhodobých rezerv	459	653
Zrušenie ostatných dlhodobých rezerv	459	653
Tvorba dlhodobej rezervy z finančnej činnosti	554	459
Použitie dlhodobej rezervy z finančnej činnosti	459	654
Zrušenie dlhodobej rezervy z finančnej činnosti	459	654
Tvorba dlhodobej rezervy z mimoriadnej činnosti	574	459
Použitie dlhodobej rezervy z mimoriadnej činnosti	459	674
Zrušenie dlhodobej rezervy z mimoriadnej činnosti	459	674
Tvorba rezervy na nevyfakturovanú dodávku materiálu	111	323
Tvorba rezervy na nevyfakturovanú dodávku dlhodobého hmotného majetku	042	323
Zúčtovanie rezervy po prijatí faktúry od dodávateľa, pričom fakturovaná suma bola vyššia ako tvorená rezerva.		
• Použitie rezervy	323	321
• Rozdiel medzi vytvorenou rezervou a skutočnými nákladmi na obstaranie dlhodobého majetku	042	321
Zúčtovanie rezervy po prijatí faktúry od dodávateľa, pričom fakturovaná suma bola nižšia ako tvorená rezerva.		
• Použitie rezervy	323	321
• Zrušenie rezervy	323	042