

Inventarizácia majetku a dlhov v príspevkových organizáciách zriadených VÚC

Bakalárska práca

Vedúci práce:

Ing. Milena Otavová, Ph.D.

Natália Ďuríková

Brno 2015

Týmto by som rada poďakovala vedúcej mojej bakalárskej práce pani Ing. Milene Otavovej, Ph.D. za odborné vedenie práce, za ústretovosť a ochotu podeliť sa o cenné pripomienky a rady, ktoré mi pomohli pri vypracovaní mojej práce.

Na tomto mieste patrí moja vďaka i zamestnancom príspevkových organizácií v zriaďovateľskej pôsobnosti Trenčianskeho samosprávneho kraja za ochotu spolupracovať a poskytnúť mi materiály k spracovaniu mojej bakalárskej práce.

Čestné prehlásenie

Prehlasujem, že som prácu: **Inventarizácia majetku a dlhov v príspevkových organizáciách zriadených VÚC**

vypracovala samostatne a všetky použité zdroje a informácie uvádzam v zozname použitej literatúry. Súhlasím, aby moja práca bola zverejnená v súlade s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v súlade s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Som si vedomá, že sa na moju prácu vzťahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzatvorenie licenčnej zmluvy a použitie tejto práce ako školského diela podľa § 60 odst. 1 autorského zákona.

Ďalej sa zaväzujem, že pred spísaním licenčnej zmluvy o využití diela inou osobou (subjektom) si vyžiadam písomné stanovisko univerzity, že predmetná licenčná zmluva nie je v rozpore s oprávnenými záujmami univerzity, a zaväzujem sa uhradiť prípadný príspevok na úhradu nákladov spojených s vznikom diela, a to až do ich skutočnej výšky.

V Brne dňa 20. mája 2015

Abstract

Řuríková, N. *The stocktaking of assets and liabilities in allowance organizations established by higher territorial unit*. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2015. The bachelor thesis deals with the issue of the stocktaking of assets and liabilities in allowance organizations established by higher territorial unit – The Self-governing Region of Trenčín. The introduction of the theoretical part presents the description of allowance organizations. Another part describes the long-term assets, the methods of pricing and also the methods of depreciation. The last chapter of the theoretical part deals with the process of stocktaking of assets and liabilities. The practical part describes strengths and weaknesses of stocktaking directives based on the analysis of stocktaking directives in specific allowance organizations. Subsequently, the proposition of universal form of stocktaking directive is created. The end of the thesis includes the comparison of the examined issue between Slovakia and the Czech Republic.

Keywords

Stocktaking, stocktaking directive, allowance organizations, long-term assets.

Abstrakt

Řuríková, N. *Inventarizácia majetku a dlhov v príspevkových organizáciách zriadených VÚC*. Bakalárska práca. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015. Bakalárska práca sa zaoberá problematikou inventarizácie majetku a záväzkov v príspevkových organizáciách zriadených vyšším územným celkom - Trenčianskym samosprávnym krajom. Teoretická časť je venovaná v úvode charakteristike príspevkových organizácií. Ďalšia časť popisuje dlhodobý majetok, spôsoby jeho ocenenia i odpisovania. Posledná kapitola teoretickej časti je zameraná práve na vykonávanie inventarizácie majetku a záväzkov so zameraním sa na inventarizačnú smernicu. Vo vlastnej práci sú na základe analýzy inventarizačných smerníc vyhodnotené ich silné a slabé stránky. Následne je vytvorený návrh univerzálnej podoby inventarizačnej smernice pre príspevkové organizácie. V závere práce sa tiež venujem porovnaniu skúmanej oblasti na Slovensku a v Českej republike.

Kľúčové slová

Inventarizácia, inventarizačná smernica, príspevkové organizácie, dlhodobý majetok.

Obsah

1	Úvod	15
2	Cieľ práce a metodika	16
2.1	Cieľ práce.....	16
2.2	Metodika.....	16
3	Príspevkové organizácie	18
3.1	Charakteristika príspevkových organizácií	18
3.2	Hospodárenie príspevkových organizácií	19
3.3	Pravidlá rozpočtového hospodárenia príspevkových organizácií.....	22
3.4	Účtovníctvo príspevkových organizácií	24
4	Dlhodobý majetok	26
4.1	Oceňovanie dlhodobého majetku	30
4.2	Odpisy dlhodobého majetku.....	32
4.2.1	Účtovné odpisy.....	32
4.2.2	Daňové odpisy	36
5	Inventarizácia majetku a záväzkov	40
5.1	Charakteristika inventarizácie majetku a záväzkov	40
5.2	Inventarizačná smernica	48
5.2.1	Časový harmonogram inventarizácie.....	50
5.2.2	Inventarizačné komisie.....	50
6	Vlastná práca	52
6.1	Charakteristika zvolených príspevkových organizácií.....	52
6.2	Inventarizačné smernice zvolených príspevkových organizácií	52
6.2.1	Inventarizačná smernica organizácie A.....	53
6.2.2	Inventarizačná smernica organizácie B.....	55
6.2.3	Inventarizačná smernica organizácie C.....	57
6.2.4	Inventarizačná smernica organizácie D	59
6.2.5	Inventarizačná smernica organizácie E.....	60

6.3	Výsledok analýzy inventarizačných smerníc.....	62
6.4	Návrh univerzálnej podoby inventarizačnej smernice.....	64
6.5	Porovnanie legislatívnej úpravy Slovenskej a Českej republiky	78
7	Záver	88
8	Literatúra	92

Zoznam obrázkov

Obr. 1	Dlhodobý majetok a oprávky Zdroj: Účtovné a daňové odpisy (I.), 2015	36
Obr. 2	Daňové odpisovanie hmotného majetku Zdroj: Účtovné a daňové odpisy (II.), 2015	37
Obr. 3	Zrýchlená metóda odpisovania Zdroj: Účtovné a daňové odpisy (II.), 2015	38

Zoznam tabuliek

Tab. 1	Frekvencia vykonávania inventarizácie	43
Tab. 2	Účtovanie vybraných inventarizačných rozdielov	48
Tab. 3	Výsledky analýzy inventarizačných smerníc skúmaných príspevkových organizácií	63
Tab. 4	Účtovanie inventarizačného rozdielu – prebytku	81
Tab. 5	Dlhodobý majetok na Slovensku a v Českej republike	82

1 Úvod

Dôležitou oblasťou, s ktorou sa bežný človek každodenne stretáva, je prostredie verejnej správy. V Slovenskej republike máme tri úrovne verejnej správy a to obec, vyšší územný celok a štát. Ich pôsobenie a činnosť sa riadi výlučne platnými právnymi predpismi. Vyšší územný celok, ako orgán územnej samosprávy, je zriaďovateľom svojich rozpočtových a príspevkových organizácií na úseku školstva, kultúry, zdravotníctva a sociálnej pomoci. Tieto organizácie sú samostatné právne subjekty, ktoré majú právnu subjektivitu a sú zapísané v registri organizácií spravovanom Štatistickým úradom Slovenskej republiky. Príspevkové organizácie ako neoddeliteľná súčasť verejného sektora, sú prínosom najmä pre obyvateľov daného štátu, v ktorom pôsobia. Uvedené organizácie využívajú pri svojej činnosti vlastné zdroje, príspevkov od zriaďovateľa, zo štátneho rozpočtu a od iných subjektov. Tieto subjekty verejnej správy hospodária s majetkom, prostredníctvom ktorého uskutočňujú svoju činnosť. Na to, aby účtovníctvo každej účtovnej jednotky podávalo verný a pravdivý obraz o skutočnostiach v účtovnej jednotke, je potrebné pravidelne uskutočňovať inventarizáciu majetku a záväzkov.

Vykonanie inventarizácie majetku a záväzkov predstavuje neodmysliteľnú súčasť riadne a správne vedeného účtovníctva. Inventarizácia patrí medzi najvýznamnejšie časti vnútorného kontrolného systému. Práve prostredníctvom inventarizácie si účtovná jednotka overuje či majetok, záväzky ako aj rozdiely majetku a záväzkov vedené v účtovníctve súhlasia s tým, čo má účtovná jednotka v skutočnosti. Povinnosť inventarizovať majetok a záväzky prikazuje účtovnej jednotke na Slovensku zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, v znení neskorších predpisov. V tomto zákone však nájdeme iba dva paragrafy, a to konkrétne § 29 a 30, ktoré sa venujú problematike inventarizácie. Tu sú upravené iba základné pravidlá, ktoré musí každá účtovná jednotka pri inventarizácii dodržiavať. Postup činností k vykonaniu inventarizácie je ponechaný na každú účtovnú jednotku. Účtovné jednotky si túto problematiku upravujú vo svojom internom predpise. Smernica na vykonanie inventarizácie nemá predpísanú formu. Vypracovávajú si vlastné smernice o vykonaní inventarizácie, v ktorých si každá účtovná jednotka môže prispôbiť proces inventarizácie tak, aby čo najviac vyhovoval jej podmienkam. Smernica však samozrejme musí byť vypracovaná podľa zákonom daných pravidiel. Vzhľadom k tomu, že je potrebné, aby príspevkové organizácie využívali zverený majetok efektívne a hospodárne, čo sa preukazuje aj v inventarizácii majetku a záväzkov daných organizácií, rozhodla som sa vo svojej práci venovať uvedenej problematike. Zamieram sa na posúdenie existujúcich inventarizačných smerníc zvolených príspevkových organizácií. Zároveň sa budem snažiť navrhnúť univerzálnu podobu inventarizačnej smernice pre príspevkové organizácie pôsobiace na Slovensku v rámci územnej samosprávy.

2 Cieľ práce a metodika

2.1 Cieľ práce

Cieľom mojej bakalárskej práce bude na základe analýzy existujúcich interných smerníc na vykonanie inventarizácie majetku a záväzkov v skúmaných príspevkových organizáciách zriadených vyšším územným celkom pôsobiacich na Slovensku identifikovať ich silné a slabé stránky. Nielenže identifikujem silné a slabé stránky jednotlivých smerníc, ale uskutočním i porovnanie smerníc navzájom. Následne, na základe výsledkov analýzy bude mojim cieľom navrhnúť univerzálnu podobu inventarizačnej smernice pre príspevkové organizácie, ktorá bude postavená na silných stránkach analyzovaných inventarizačných smerníc a ktorá zároveň odstráni nájdené nedostatky. Cieľom je vytvoriť inventarizačnú smernicu, ktorá bude zohľadňovať aktuálne platné právne predpisy a ktorá bude vhodným vzorom pre príspevkové organizácie pri vykonávaní samotnej inventarizácie majetku a záväzkov. Vytvorená univerzálna podoba inventarizačnej smernice bude rozposlaná osloveným príspevkovým organizáciám k spätnej väzbe s možnosťou využitia tejto smernice v praxi vo svojej príspevkovej organizácii. Čiastkovým cieľom mojej práce je i porovnanie oblasti inventarizácie majetku a záväzkov a charakteristiky príspevkových organizácií na Slovensku a v Českej republike, kde sa pokúsím popísať rozdiely medzi porovnávanými krajinami.

2.2 Metodika

V mojej bakalárskej práci sa zaoberám problematikou inventarizácie majetku a záväzkov v príspevkových organizáciách zriadených vyšším územným celkom, ktorej vykonanie predstavuje zákonnú povinnosť pre každú účtovnú jednotku. Téma je spracovaná v prostrední územnej samosprávy. Vzhľadom k tomu, že v oslovených príspevkových organizáciách prevažuje v účtovníctve dlhodobý majetok a obežný majetok je vykazovaný iba v malom objeme, rozhodla som sa zamerať sa vo svojej práci iba na problematiku dlhodobého majetku.

Bakalárska práca je koncipovaná do dvoch základných častí. Teoretická časť práce obsahuje tri kapitoly – „Príspevkové organizácie“, „Dlhodobý majetok“ a „Inventarizácia majetku a záväzkov“. Podkladom pre spracovanie teoretickej časti bolo preštudovanie odbornej literatúry, z ktorej veľkú časť predstavovali platné právne predpisy v podmienkach Slovenskej republiky, a zhromaždenie informácií z dostupných internetových zdrojov. Na začiatku teoretickej časti som použila metódu deskripcie na popis príspevkových organizácií. Charakterizujem podstatu príspevkových organizácií, ich pravidlá hospodárenia a tiež spôsob vedenia účtovníctva. Pokračujem definovaním a popisom dlhodobého majetku, ktorý je považovaný za základný nástroj činnosti príspevkovej organizácie, prostredníctvom ktorého zabezpečuje napĺňanie cieľov, pre ktoré bola zriadená. Za pomoci metódy deskripcie som charakterizovala proces inventarizácie majetku a záväzkov. Využila

som pritom analýzu zavedenej platnej legislatívy zaoberajúcu sa uvedenou problematikou.

Druhá časť bakalárskej práce s názvom kapitoly „Vlastná práca“ bude vytvorená aplikovaním poznatkov nadobudnutých v predchádzajúcich kapitolách. V tejto časti práce som využila predovšetkým metódu analýzy a metódu komparácie. Z dôvodu ozrejmenia spôsobu vykonania inventarizácie som sa zamerala na spracovanie interných inventarizačných smerníc vybraných príspevkových organizácií. K názornému vysvetleniu problematiky som pre vzájomnú spoluprácu oslovi-la osem príspevkových organizácií (šesť škôl, jedno školské zariadenie, jedno kultúrne zariadenie), ktorých zriaďovateľom je vyšší územný celok – Trenčiansky samosprávny kraj. Prostredníctvom e-mailovej komunikácie som organizáciám objasnila cieľ mojej bakalárskej práce s možnosťou vytvorenia univerzálnej podoby inventarizačnej smernice pre príspevkové organizácie podľa platnej legislatívy. Vytvorená inventarizačná smernica bude predložená skúmaným príspevkovým organizáciám a jej použitie v praxi bude na rozhodnutí organizácie. Z osloveného počtu osem príspevkových organizácií, päť organizácií súhlasilo s poskytnutím ich inventarizačných smerníc, avšak podmienkou spracovania údajov vybraných účtovných jednotiek bolo nezverejnenie ich plného názvu. Z tohto dôvodu sú skúmané príspevkové organizácie v mojej práci označované písmenami A, B, C, D a E. Každé písmeno reprezentuje jednu príspevkovú organizáciu, ktorá súhlasila so spoluprácou a poskytla ku spracovaniu jej platnú internú smernicu na vykonanie inventarizácie. Po predložení jednotlivých inventarizačných smerníc skúmaných príspevkových organizácií som dôkladne analyzovala a popísala každú jednu inventarizačnú smernicu. Touto analýzou som identifikovala ako silné, tak i slabé stránky skúmaných inventarizačných smerníc a zároveň som metódou komparácie porovnala jednotlivé inventarizačné smernice príspevkových organizácií. Identifikácia silných a slabých stránok bola podkladom pre vytvorenie univerzálnej podoby inventarizačnej smernice pre príspevkové organizácie. V nej budú využité identifikované silné stránky a naopak odstránené nájdené nedostatky smerníc. Pri analýze inventarizačných smerníc som posudzovala aktuálnosť danej smernice, tzn. či je smernica vypracovaná podľa v súčasnosti platnej legislatívy, a taktiež obsahovú stránku jednotlivých smerníc, t.j. či smernica upravuje všetky potrebné oblasti v rámci vykonávania inventarizácie majetku a záväzkov. Výsledky analýz inventarizačných smerníc budú následne metódou syntézy spojené do návrhu univerzálnej podoby inventarizačnej smernice pre príspevkové organizácie, ktorá je hlavným výstupom mojej bakalárskej práce. V závere vlastnej práce bude venovaný priestor komparácii oblastí inventarizácie majetku a záväzkov, dlhodobého majetku a charakteristík príspevkových organizácií na Slovensku a v Českej republike, kde sa na základe platných legislatív pokúsim identifikovať rozdiely medzi týmito dvoma krajinami. V poslednej časti mojej bakalárskej práce v kapitole „Záver“ sa pokúsim zhrnúť výsledky, ku ktorých som počas písania mojej bakalárskej práce dospela. Za pomoci syntézy tu zhrniem výsledky analýzy a komparácie inventarizačných smerníc skúmaných príspevkových organizácií a výsledky porovnania skúmaných oblastí na Slovensku a v Českej republike.

3 Príspevkové organizácie

3.1 Charakteristika príspevkových organizácií

Každá príspevková organizácia je právnickou osobou nepodnikateľského charakteru. Vzhľadom k tomu, že sa jedná o právnickú osobu, príspevkové organizácie majú svoju právnu subjektivitu, ktorú nadobúdajú už v okamžiku ich vzniku. Pod právnu subjektivitu rozumieme jednak schopnosť byť nositeľom práva, ale taktiež i právnych povinností. Právna subjektivita v sebe okrem spôsobilosti príspevkovej organizácie nadobúdať oprávnenia a právne povinnosti zahŕňa i spôsobilosť na právne úkony. Obidve stránky právnej subjektivity získava príspevková organizácia naraz v jednom okamžiku hneď pri jej zriadení a to na základe zriaďovacieho aktu – rozhodnutia dňom, ktorý je uvedený v rozhodnutí o zriadení príspevkovej organizácie zriaďovateľom. Zatiaľ čo práva a povinnosti získava organizácia sama, právne úkony vykonávajú za organizáciu jej orgány a to na základe právnych predpisov, ktoré ustanovujú, kto je oprávnený navonok jednať za organizáciu. (Fabian, 2011)

Príspevkové organizácie predstavujú významnú časť organizácií verejného sektora, kde nadobúdajú špecifické postavenie. Dôležitosť príspevkových organizácií je daná najmä potrebou uspokojovať spoločenské potreby, a to hlavne v oblastiach kultúra, zdravotníctvo, ale i veda a vzdelávanie. Aj navzdory tomu, že veľakrát príspevkové organizácie nedosahujú z tejto činnosti zisk ale práve stratu, cieľom ich existencie je priniesť osôh pre obyvateľov, ich životnú úroveň a zdravie. Príspevkové organizácie získavajú finančné prostriedky pre ich činnosť v najväčšej miere vo forme príjmov z vlastnej činnosti a príspevku od zriaďovateľa. Podľa typu zriaďovateľa rozlišujeme:

- **Štátne príspevkové organizácie** – zriaďovateľom je ústredný orgán štátnej správy, prípadne týmto zriaďovateľom môže byť aj iná štátna rozpočtová organizácia s postavením ústredného orgánu štátnej správy.
- **Samosprávne príspevkové organizácie** – zriaďovateľom je vyšší územný celok alebo obec. (Fabian, 2011)

Vo svojej bakalárskej práci sa budem ďalej bližšie venovať práve samosprávnym príspevkovým organizáciám, konkrétne tým, ktorých zriaďovateľom je vyšší územný celok.

Hlavným cieľom každej obce a kraja by mala byť snaha o uspokojenie potrieb svojich občanov. Avšak vzhľadom k tomu, že nie je možné, aby každá obec prípadne kraj zabezpečovali poskytovanie akýchkoľvek služieb verejného záujmu, je im umožnené, aby pre výkon samostatnej pôsobnosti mohli zriaďovať právnické osoby a organizačné zložky štátu. (Pospíšil a kol., 2009)

Charakteristiku príspevkových organizácií nájdeme definovanú v zákone č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o rozpočtových pravidlách“), ktorý upravuje zriaďovanie, ale i hospodárenie prí-

spevkových organizácií. V tomto zákone je príspevková organizácia definovaná v § 21 ako „právnická osoba štátu, obce a vyššieho územného celku, ktorej menej ako 50 % výrobných nákladov je pokrytých tržbami a ktorá je na štátny rozpočet, rozpočet obce alebo na rozpočet vyššieho územného celku zapojená príspevkom.“

Pod príspevkovou organizáciou ako subjektom verejnej správy rozumieme právnickú osobu zapísanú v registri organizácií, ktorý vedie Štatistický úrad Slovenskej republiky na základe osobitného právneho predpisu a ktorá musí byť zaradená do verejnej správy v súlade s jednotnou metodikou platnou pre všetky krajiny Európskej únie, a to buď v oblasti ústrednej správy, územnej samosprávy alebo vo fondoch zdravotného či sociálneho poistenia. Do oblasti ústrednej správy spadajú štátne príspevkové organizácie, do územnej samosprávy zaradíme obce, vyššie územné celky, ale taktiež nimi zriadené príspevkové organizácie. (Veverková [1], 2011)

Zákon o rozpočtových pravidlách verejnej správy uvádza, že príspevková organizácia môže byť zriadená buď zákonom alebo na základe rozhodnutia zriaďovateľa. V prípade, že príspevková organizácia je zriadená zákonom, funkciu zriaďovateľa bude plniť orgán, na ktorého rozpočet je táto príspevková organizácia zapojená finančnými vzťahmi.

Príspevkovú organizáciu môže zriaďovateľ zriadiť na plnenie svojich úloh v rozsahu svojej pôsobnosti a to vždy na základe predchádzajúceho súhlasu ministerstva financií od prvého dňa nasledujúceho rozpočtového roka (v odôvodnených prípadoch môže byť povolený i iný termín). Avšak ak je zriaďovateľ príspevkovej organizácie obec, vyšší územný celok alebo organizácia, vzniká na základe osobitného zákona, súhlas od ministerstva financií potrebný nie je. Zriaďovateľ je následne povinný vydať o zriadení organizácie zriaďovaciu listinu, ktorá obsahuje zákonom určené náležitosti ako sú:

- Označenie zriaďovateľa,
- Názov príspevkovej organizácie,
- Forma hospodárenia,
- Dátum zriadenia príspevkovej organizácie,
- Predmet činnosti,
- Označenie štatutárneho orgánu,
- Vecné a finančné vymedzenie majetku, ktoré organizácia spravuje,
- Doba, na ktorú sa organizácia zriaďuje. (Zákon o rozpočtových pravidlách verejnej správy)

3.2 Hospodárenie príspevkových organizácií

Konvalinková (2013) vo svojom článku uvádza, že hospodárenie príspevkovej organizácie „sa riadi finančnými vzťahmi určenými zriaďovateľom v rámci jeho rozpočtu. Medzi zriaďovateľom a príspevkovou organizáciou neexistuje iný finančný

vzťah, než príspevok. Hospodári podľa rozpočtu nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia.“

Fabian (2011, s.10) dodáva: „ Príspevkové organizácie sú svojimi rozpočtami zapojené na rozpočet zriaďovateľa, ktorý garantuje a kontroluje ich činnosť, a v prípade zistenia nedostatkov prijíma potrebné opatrenia. Príspevková organizácia hospodári podľa svojho rozpočtu nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia, ktorej menej ako 50 % výrobných nákladov je pokrytých tržbami, a ktorá je na štátny rozpočet, rozpočet obce alebo na rozpočet vyššieho územného celku zapojená príspevkom.“

Príspevkové organizácie predkladajú každoročne zriaďovateľovi svoj rozpočet. Na rozpočet svojho zriaďovateľa sú napojené príspevkom, ktorý im je najčastejšie zasielaný v pomere 1/12 rozpočtu každý mesiac. Rozpočet organizácie je schvaľovaný spolu s rozpočtom zriaďovateľa a v prípade, že rozpočet zriaďovateľa je schválený do konca rozpočtového roka, potom od 1.1. bude organizácia hospodáriť s novým rozpočtom. Ak sa rozpočet do 31.12. schváliť nepodarí, organizácia bude hospodáriť podobne ako aj jej zriaďovateľ v rozpočtovom provizóriu. Príspevok, ktorý získava od svojho zriaďovateľa jej bude posielaný na základe rozpočtu schváleného pre predchádzajúci rok. Ako náhle dôjde ku schváleniu rozpočtu, budú výdavky, ktoré sa uskutočnili počas rozpočtového provizória, započítané so schváleným rozpočtom. (Petrášová, 2014)

§ 24 Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy hovorí, že „príspevková organizácia je povinná dosahovať výnosy určené svojím rozpočtom. Príspevková organizácia sústreďuje všetky príjmy a realizuje všetky výdavky prostredníctvom účtov vedených v Štátnej pokladnici, ak tak ustanovuje osobitný predpis.“ Zákon ďalej dodáva, že „finančný vzťah medzi zriaďovateľom a príspevkovou organizáciou je určený záväznými ukazovateľmi štátneho rozpočtu a záväznými ukazovateľmi určenými zriaďovateľom.“

Každá príspevková organizácia využíva na úhradu výdavkov jednak vlastné zdroje, ale i príspevok od zriaďovateľa. Príspevková organizácia musí však prednostne na úhradu nákladov použiť zdroje vlastné. Jedná sa o úhradu výdavkov na:

- Prevádzku
- Opravy a údržbu hmotného majetku
- Obstaranie hmotného a nehmotného majetku. (Zákon o rozpočtových pravidlách verejnej správy)

Podľa vyššie uvedeného zákona „zriaďovateľ poskytuje príspevkovej organizácii príspevok na prevádzku v takej výške, aby jej rozpočet bol vyrovnaný. Príspevok na prevádzku možno použiť aj na krytie odpisov, najviac do výšky určenej zriaďovateľom. Zriaďovateľ môže príspevkovej organizácii krátiť alebo zvýšiť príspevok pri nedodržaní alebo zmene podmienok, za ktorých bol určený finančný vzťah medzi zriaďovateľom a príspevkovou organizáciou. Ak vlastné zdroje na obstaranie hmotného a nehmotného majetku nekryjú potreby príspevkovej organizácie, zriaďovateľ určí výšku príspevku na obstaranie ním určeného konkrétneho hmotného a nehmotného majetku.“

Podľa Fabiana (2011, s.10) príspevková organizácia rozlišuje dva typy transferov od zriaďovateľa:

1. **Bežný transfer** – transfer na prevádzku
2. **Kapitálový transfer** – transfer slúži na obstaranie vopred určeného hmotného a nehmotného majetku.

V prípade, ak by príspevková organizácia neuhradila svoje výdavky v bežnom roku, musí tak urobiť v nasledujúcom roku zo svojho bežného účtu. Ak príspevková organizácia nevyčerpá do konca februára výdavky, na ktoré jej boli poskytnuté účelové prostriedky, je povinná takéto nevyčerpané výdavky odviezť na účet vyššieho územného celku a to najneskôr do troch dní po vyúčtovaní. V opačnom prípade, ak by organizácia mala nedostatok týchto prostriedkov, budú potrebné prostriedky vyúčtované na ťarchu rozpočtu pre nasledujúci rozpočtový rok. (Fabian, 2011)

Rozpočet príspevkovej organizácie je tvorený z príspevku rozpočtu zriaďovateľa, z vlastných prostriedkov, ako aj prostriedkov, ktoré prijala od iných subjektov. Každý príspevkovej organizácii je umožnené, aby uskutočňovala nad rámec svojej hlavnej činnosti, pre ktorú bola zriadená, aj činnosť podnikateľskú, avšak iba na základe súhlasu od zriaďovateľa. Ak príspevková organizácia vykonáva i takúto podnikateľskú činnosť, musí byť schopná pokryť náklady tejto činnosti iba výnosmi zo spomínanej činnosti podnikateľskej. Príspevková organizácia je povinná viesť náklady a výnosy z podnikateľskej činnosti na samostatnom účte a tieto náklady a výnosy nie sú súčasťou rozpočtu. (Konvalinková, 2013)

Fabian (2011) však upozorňuje na to, že pokiaľ bude výsledkom hospodárenia z podnikateľskej činnosti, ktorú príspevková organizácia vykonáva, k 30. septembru rozpočtového roka strata, vedúci takejto príspevkovej organizácie musí zabezpečiť vyrovnanie straty do konca rozpočtového roka, prípadne môže vykonať opatrenie na ukončenie podnikateľskej činnosti, tak aby ju už organizácia v nasledujúcom rozpočtovom roku nevykonávala.

Ak príspevková organizácia vykonáva popri svojej hlavnej činnosti i činnosť podnikateľskú, môže to mať dopad na jej zaradenie alebo naopak nezaradenie do sektoru verejnej správy. Organizácia si i naďalej musí sledovať splnenie podmienky, ktorá jej vyplýva zo Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy, podľa ktorého do sektora verejnej správy spadajú iba tie príspevkové organizácie, ktorých tržby pokryjú menej ako 50 % jej výrobných nákladov. Avšak, čo je veľmi dôležité, do týchto tržieb sa započítavajú ako tržby z hlavnej, tak tržby z podnikateľskej činnosti, a pokiaľ pravidlo 50 % nespĺňa, je takáto príspevková organizácia zaradená mimo sektor verejnej správy a spadá do sektora nefinančných korporácií. (Konvalinková, 2013)

Zákon o rozpočtových pravidlách verejnej správy ďalej hovorí o povinnosti zriaďovateľa zrušiť príspevkovú organizáciu v prípade, že jej tržby nepokrývajú výrobné náklady v súlade s pravidlom hospodárenia (tržby príspevkovej organizácie musia pokrývať viac ako 50 % výrobných nákladov) a to najmenej počas dvoch po sebe nasledujúcich rokoch alebo v prípade, že organizácia si neplní úlohy, na

ktoré bola zriadená. Povinnosť zrušiť príspevkovú organizáciu má zriaďovateľ k 31. decembru roka, v ktorom došlo ku zisteniu uvedených skutočností.

Podľa § 24 odst.9 Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy „príspevková organizácia vykoná po uplynutí rozpočtového roka zúčtovanie finančných vzťahov s rozpočtom zriaďovateľa alebo so štátnym rozpočtom.“ V nasledujúcom odstavci 10 sa píše, že „ak je výsledok hospodárenia kladný, tento nemôže byť dosiahnutý nesplnením úloh, obmedzovaním alebo zhoršovaním kvality služieb, alebo zmenou podmienok, za ktorých boli záväzné limity príspevkovej organizácii určené. Príspevková organizácia, ktorá vykazuje stratu minulých rokov a v bežnom rozpočtovom roku dosiahla kladný výsledok hospodárenia, je povinná použiť tento výsledok hospodárenia na úhradu straty minulých rokov, a to až do jej vyrovnania.“

Príspevkové organizácie si vytvárajú rezervný fond, ktorý sa podľa § 25 Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy „tvorí z výsledku hospodárenia príspevkovej organizácie. Rezervný fond organizácie možno použiť na vysporiadanie záporného výsledku hospodárenia príspevkovej organizácie.“

3.3 Pravidlá rozpočtového hospodárenia príspevkových organizácií

Vzhľadom k tomu, že príspevkové organizácie hospodária s finančnými prostriedkami, ktoré sú prostriedkami verejnými, je potrebné, aby dodržiavali pri hospodárení s týmito prostriedkami základné pravidlá. Ešte pred tým ako sa bližšie zoznámime s pravidlami rozpočtového hospodárenia, definujeme si pojem verejné prostriedky. Pod verejnými prostriedkami podľa § 2 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy rozumieme „finančné prostriedky, s ktorými hospodária právnické osoby verejnej správy,“ pričom do verejných prostriedkov sa zaraďujú i prostriedky Európskej únie a taktiež odvody Európskej únie.

Medzi základné pravidlá, ktoré je príspevková organizácia povinná v rámci rozpočtového hospodárenia dodržiavať podľa Veverkovej (2012, s. 6) patria:

- „Účelnosť použitia verejných prostriedkov
- Časovosť použitia verejných prostriedkov
- Hospodárnosť, efektívnosť a účinnosť použitia verejných prostriedkov
- Povinnosť používať rozpočtovú klasifikáciu pri použití verejných prostriedkov
- Povinnosť čerpať verejné prostriedky v rozsahu plnenia úloh, ktoré sú zahrnuté v rozpočte subjektu verejnej správy, subjekt verejnej správy nie je oprávnený zaväzovať sa v bežnom rozpočtovom roku na také úhrady, ktoré nemá zabezpečené v rozpočte na bežný rozpočtový rok a ktoré zaťažujú nasledujúce rozpočtové roky z dôvodu nedostatku zdrojov v bežnom rozpočtovom roku.
- Povinnosť použiť verejné prostriedky len na krytie nevyhnutných potrieb a opatrení vyplývajúcich z osobitných predpisov.
- Dodržiavanie zákonných pravidiel pri poskytovaní preddavkov z verejných prostriedkov, pri prijímaní úverov, pôžičiek a návratných finančných výpomocí, pri

vstupe subjektu verejnej správy do úverových alebo pôžičkových vzťahov ako ručiteľa, pri poskytovaní úverov a pôžičiek a pri uzatváraní koncesných zmlúv na stavebné práce.“

Porušenie pravidiel rozpočtového hospodárenia je považované za porušenie finančnej disciplíny, ktorá vzniká pri hospodárení s verejnými prostriedkami a takéto porušenie je potrestané sankciami v súlade s § 31 Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy.

Medzi dve najdôležitejšie zásady rozpočtového hospodárenia patria účelnosť a časovosť použitia verejných prostriedkov. Podľa Veverkovej (2012) *„zásada účelnosti znamená nielen poskytnutie, ale aj použitie verejných prostriedkov na určený účel.“* Nedodržanie zásady účelnosti je prísne sankciované podľa § 31 ods. 3 Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy.

Druhou veľmi dôležitou zásadou hospodárenia s verejnými prostriedkami je časovosť použitia verejných prostriedkov. Každá príspevková organizácia je povinná použiť verejné prostriedky do konca toho rozpočtového roka, v ktorom bolo použitie týchto verejných prostriedkov rozpočtované. Výnimku tvoria verejné prostriedky, ktorých nevyčerpané zostatky je možné použiť v nasledujúcom rozpočtovom roku v súlade s príslušnými osobitnými zákonmi alebo s rozpočtovými pravidlami. Existujú však i výnimky, podľa ktorých časovosť použitia verejných prostriedkov môže byť porušená. Ide najmä o nasledujúce prípady:

1. Bežný transfer zo štátneho rozpočtu príspevkovej organizácii (okrem miezd, platov, ostatných osobných vyrovnaní a okrem odmien, ktoré sú vyplácané na základe dohody o práci vykonávanej mimo pracovný pomer), pokiaľ bol poskytnutý až po 1. októbri rozpočtového roka a nebolo ho možné použiť do konca príslušného rozpočtového roka. V takomto prípade možno transfer použiť až do 31. marca nasledujúceho rozpočtového roka.
2. Kapitálový transfer zo štátneho rozpočtu príspevkovej organizácii – tento transfer môže organizácia použiť v roku, na ktorý bol rozpočtovaný ako aj v dvoch po sebe nasledujúcich rozpočtových rokoch. (Veverková, 2012)

Podobne ako tomu bolo pri porušení zásady účelnosti použitia verejných prostriedkov aj pri porušení zásady časovosti platí, že sa jedná o porušenie finančnej disciplíny, ktoré je sankciované podľa Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy.

Ďalšími zásadami hospodárenia príspevkových organizácií sú hospodárnosť, efektívnosť a účinnosť použitia verejných prostriedkov. Hospodárnosť definuje Veverková (2012) ako *„minimalizovanie nákladov na vykonávanie činností alebo obstaranie tovarov, prác a služieb pri zachovaní ich primeranej úrovne a kvality.“* Efektívnosťou rozumie *„maximalizovanie výsledkov činnosti vo vzťahu k disponibilným verejným prostriedkom.“* Pod účinnosťou chápe *„vzťah medzi plánovaným výsledkom činnosti a skutočným výsledkom činnosti vzhľadom na použité verejné prostriedky.“* Pri porušení týchto zásad sa však podľa Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy nejedná o porušenie finančnej disciplíny, organizácia preto nie je žiadnym spôsobom sankciovaná ako tomu bolo

v prípade predchádzajúcich zásad, ale zároveň má povinnosť uplatniť voči zamestnancovi, ktorý je zodpovedný za porušenie finančnej disciplíny postupy podľa osobitných predpisov.

3.4 Účtovníctvo príspevkových organizácií

Príspevkové organizácie ako súčasť verejného sektora postupne prešli z vedenia hotovostného účtovníctva na model účtovníctva akruálneho, ktoré sa stalo základom pre finančné vykazovanie podľa medzinárodných účtovných štandardov. Na rozdiel od hotovostného princípu sa teraz všetky transakcie vykazujú v období, v ktorom vznikli a nie až v období kedy boli prijaté alebo zaplatené peňažné prostriedky s týmito transakciami súvisiace. (Fabian, 2010)

Šlosárová (2005) vysvetľuje akruálny princíp ako princíp, v ktorom sa účinky transakcií a udalostí uznávajú v okamihu, v ktorom vzniknú, a nie až vtedy, keď príde ku pohybu peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov. Tieto transakcie sa zaúčtujú v účtovných knihách a vykazujú v účtovnej závierke v období, v ktorom vznikajú.

Fabian (2010) vo svojom článku ďalej uvádza, že akruálny princíp „*znamená, že účtovníctvo poskytuje informácie o majetku, záväzkoch, nákladoch, výnosoch, príjmoch a výdavkoch v období, kedy transakcie vznikli. Ďalšou podmienkou uplatňovania akruálneho účtovníctva je zachovanie nepretržitosti trvania účtovnej jednotky.*“

Vzhľadom k tomu, že príspevkové organizácie sú právnickými osobami, sú povinné podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, (ďalej len „Zákon o účtovníctve“) viesť účtovníctvo hneď od dňa svojho vzniku a to až do dňa zániku. Príspevkové organizácie vedú účtovníctvo a zostavujú účtovnú závierku ako celok.

Zákon o účtovníctve ukladá príspevkovej organizácii povinnosť viesť svoje účtovníctvo tak, aby organizácia dokázala z tohto účtovníctva zostaviť účtovnú závierku, ktorá bude správna a preukazná, a preto musí príspevková organizácia viesť účtovníctvo správne, úplne, zrozumiteľne a preukázateľne. Účtovníctvo príspevkovej organizácie označíme za úplné v prípade, že príspevková organizácia zaúčtovala v účtovnom období všetky účtovné prípady, ktoré aj s týmto obdobím vecne a časovo súviseli. Pod preukázateľným účtovníctvom rozumieme účtovníctvo, ktorého všetky účtovné záznamy sú preukázateľné, t.j. ich obsah preukazuje skutočnosť priamo alebo prípadne nepriamo obsahom iných preukázateľných účtovných záznamov a príspevková organizácia vykonala inventarizáciu. Súčasne má príspevková organizácia povinnosť viesť účtovníctvo tak, aby bola zaručená trvalosť účtovných záznamov po celú dobu spracovania a úschovy. (Zákon o účtovníctve)

Hlavným cieľom účtovníctva príspevkovej organizácie, podobne ako aj každej inej účtovnej jednotky, je podať podľa stanovených účtovných zásad verný a pravdivý obraz o majetku, finančnej situácii ako i o výsledku hospodárenia príspevkovej organizácie. Zásada verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti v sebe

nesie dve stránky, objektívnu a subjektívnu. Zatiaľ čo objektívna stránka vedenia účtovníctva je zaistená Zákonom o účtovníctve, ktorý pre všetky účtovné jednotky, teda i príspevkové organizácie definuje požiadavky na vedenie účtovníctva, subjektívnu stránku si musí každá príspevková organizácia upraviť svojou vlastnou smernicou pre vedenie účtovníctva, v ktorej si jednotlivé zásady a metódy vedenia účtovníctva rozpracuje tak, aby vyhovovali podmienkam konkrétnej príspevkovej organizácie. Účtovníctvo príspevkovej organizácie musí spĺňať funkcie: dokumentačnú, kontrolnú, informačnú a súčasne by malo poskytovať i podklady pre riadenie a rozhodovanie. Povinnosti príspevkových organizácií spojené s vedením účtovníctva, ako aj zostavovaním účtovnej závierky sú upravené v Zákone o účtovníctve. Podrobný spôsob vedenia účtovníctva je upravený v príslušných opatreniach ministerstva financií, konkrétne sa jedná o Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov (ďalej len „Postupy účtovania“). (Fabian, 2011)

Zo základnej zásady o vernom a pravdivom zobrazení skutočností vychádzajú i ďalšie zásady, ktoré musia príspevkové organizácie pri vedení svojho účtovníctva dodržiavať. Medzi tieto zásady, tak ako píše vo svojom článku Fabian (2011), patria „zásady:

- *Bilančnej kontinuity*
- *Kontinuity v používaní rovnakých účtovných zásad a účtovných metód*
- *Časovej a vecnej súvislosti nákladov a výnosov*
- *Predpokladu nepretržitého pokračovania účtovnej jednotky.“*

Splnenie zásady bilančnej kontinuity môžeme sledovať vo výkaze súvaha, kde musí platiť, že súčet strany aktív musí byť rovnaký ako súčet strany pasív. Zásada stálosti nám hovorí, že nie je možné, aby príspevková organizácia menila či už postupy účtovania, spôsoby odpisovania, oceňovania alebo spôsob usporiadania položiek v účtovnej závierke v priebehu účtovného obdobia. Ak by i napriek tomu došlo ku zmenám, organizácia musí tieto zmeny uvádzať v poznámkach účtovnej závierky. A nakoniec zásada časovej a vecnej súvislosti hovorí o povinnosti účtovať všetky účtovné prípady do obdobia, s ktorým časovo súvisia. Vecná súvislosť dáva organizácii povinnosť, že v účtovnom období, v ktorom organizácii vznikne náklad, musí vzniknúť i výnos a to i v prípade ak sa uskutoční iba jeho odhad na základe vynaložených nákladov. (Fabian, 2011)

Vďaka prechodu z hotovostného na akruálne účtovníctvo sa Slovenská republika zaradila medzi ďalšie krajiny OECD (ako je napr. Kanada, Francúzsko, Veľká Británia, Taliansko, Švédsko), ktorých účtovné výkazy sú zostavované na základe akruálneho princípu. Doposiaľ využívaný hotovostný princíp nám nedokázal podať požadovaný rozsah finančných informácií, pretože príjem bol zaznamenaný až v okamžiku prijatia hotovosti. (Šabíková, 2011)

4 Dlhodobý majetok

„Majetok je základným nástrojom, prostredníctvom ktorého účtovná jednotka zabezpečuje napĺňanie svojich cieľov a riadne plní funkcie, pre ktoré bola zriadená.“ (Witgruberová, 2014)

Podľa § 2 ods. 4 písm. a) Zákona o účtovníctve sú za majetok považované „tie aktíva účtovnej jednotky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí a dajú sa spoľahlivo oceniť, vykazujú sa v účtovnej závierke v súvahe alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch.“ Bližšiu definíciu aktív nájdeme v § 2 ods. 4 písm. i) Zákona o účtovníctve, kde sa píše, že pod aktívami rozumieme: „Ekonomické prostriedky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, od ktorých sa očakáva, že v budúcnosti povedú ku zvýšeniu ekonomických úžitkov.“

Medzi aktíva však zaradíme nielen majetok, ale i iné aktíva, a to tie, ktoré síce nespĺňajú podmienku na to, aby mohli byť zaúčtované na účtoch hlavnej knihy, ale tieto aktíva sú vykazované v poznámkach účtovnej závierky. (Fabian, 2010)

Príspevkové organizácie, ktorých zriaďovateľom je vyšší územný celok hospodária s jeho majetkom, ktorý im vyšší územný celok zveril do správy. Majetok zverený do správy je povinná mať každá príspevková organizácia uvedený vo svojej zriaďovateľskej listine. Tento majetok tvoria :

- **Nehnutelné** veci
- **Hnutelné** veci (patria sem i finančné prostriedky, pohľadávky, prípadne aj iné majetkové práva, ktoré vyšší územný celok vlastní).(Veverková [1], 2011)

Príspevková organizácia je iba správcom majetku vyššieho územného celku a preto tento majetok nemôže nadobudnúť do svojho vlastníctva. Správa majetku v sebe zahŕňa oprávnenia, ale súčasne aj povinnosti správcu majetku k tej časti majetku, ktorá bola príspevkovej organizácii zverená do správy alebo ktorú nadobudla vlastnou činnosťou. Správa majetku môže vzniknúť buď zverením majetku do správy alebo prevodom správy majetku, prípadne i nadobudnutím majetku do vlastníctva vyššieho územného celku správcovou vlastnou činnosťou. (Veverková [1], 2011)

Mráziková (2011) vysvetľuje, že: „Z časového hľadiska sa majetok účtovnej jednotky člení na **dlhodobý** majetok a **krátkodobý** majetok. Dlhodobým majetkom je majetok, ktorého doba použiteľnosti, dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je dlhšia ako jeden rok.“ Uvedená definícia sa vzťahuje pre všetky účtovné jednotky, preto i pod dlhodobým majetkom príspevkovej organizácie rozumieme majetok, ktorého doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok.

Zakhar (2012) ku definícii dlhodobého majetku dodáva, že pre dlhodobý majetok je charakteristický nízky stupeň likvidity, čo znamená, že „premena jeho hmotnej alebo nehmotnej formy na peňažné prostriedky je z hľadiska času dlhšia ako jeden rok.“ V prípade, že nie je možné konkrétny majetok zaradiť podľa základného vyššie uvedeného časového kritéria, rozhodujúcim kritériom bude zámer, s akým príspevková organizácia majetok obstarala.

Fabian (2010) ku definícii dlhodobého majetku dodáva: „*Ako dlhodobý nehmotný majetok a dlhodobý hmotný majetok sa účtujú veci, ktoré sú uvedené do používania a majú zabezpečené všetky technické funkcie potrebné na používanie a spĺňajú všetky podmienky podľa osobitných predpisov v stavebnej, ekologickej, požiarnej, bezpečnostnej a hygienickej oblasti.*“

Urbanová (2013) sumarizuje i situácie, kedy príspevková organizácia nebude ako dlhodobý majetok účtovať:

- **Drobný nehmotný majetok** – majetok, ktorý na základe rozhodnutia príspevkovej organizácie nie je považovaný za dlhodobý nehmotný majetok, avšak je účtovaný na ťarchu účtu 518 – Ostatné služby,
- **Drobný hmotný majetok** – majetok, o ktorom sa príspevková organizácia nepovažuje za dlhodobý hmotný majetok, ale bude o ňom účtovať ako o zásobách.

Z § 21 ods. 1 Postupov účtovania vyplýva delenie dlhodobého majetku na štyri skupiny:

- Dlhodobý **hmotný** majetok
- Dlhodobý **nehmotný** majetok
- Dlhodobý **finančný** majetok
- Dlhodobé **pohľadávky**.

Za dlhodobý hmotný majetok považuje príspevková organizácia podľa Postupov účtovania:

- „*Pozemky, stavby, byty a nebytové priestory, umelecké diela, zbierky, predmety z drahých kovov.*“
- *Samostatné hnutelné veci s výnimkou hnutelných vecí uvedených v písmene a) a súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok a v ocenení vyššom ako je suma ustanovená v osobitnom predpise.*
- *Pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky*
- *Základné stádo a ťažné zvieratá, bez ohľadu na ich obstarávaciu cenu*
- *Otvárky nových lomov, pieskovní a hlinísk, technická rekultivácia a technické zhodnotenie ak nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého majetku.*“

Základnými predpokladmi na to, aby sme mohli hovoriť o hmotnom majetku ako o dlhodobom je doba použiteľnosti dlhšia ako jeden rok a pre samostatné hnutelné veci a ich súbory musí byť ďalej splnený i predpoklad pre samostatné technicko-ekonomické určenie a ocenenie, ktoré je vyššie ako 1700 Eur. (Zakhar, 2012)

Špecifickou skupinou dlhodobého hmotného majetku sú umelecké diela, avšak ako píše Mráziková (2011) vo svojom článku, ako umelecké diela nesmú byť účtované:

- „Predmety múzejnej a galerijnej činnosti
- *Historický knižničný dokument a historický knižničný fond*
- *Pamiatkový fond podľa osobitného predpisu*
- *Literárne dielo, vedecké dielo a umelecké dielo.*“

Umelecké diela a predmety, ktoré si organizácia obstarala na výzdobu a doplnenie interiéru, pričom tieto predmety sa dajú oceniť podľa právnych predpisov a nestanú sa súčasťou stavebných objektov, organizácia o nich účtuje na účte 032 - Umelecké diela a zbierky a to odhliadnuc od výšky obstarávacej ceny. (Mráziková, 2011)

Ako dlhodobý hmotný majetok príspevková organizácia účtuje i **drobný dlhodobý majetok**, pre ktorý platí, že jeho ocenenie je buď nižšie alebo rovné ako suma ustanovená osobitným predpisom (podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, ďalej len „Zákon o dani z príjmov“, ide o čiastku **1700 Eur**) a súčasne preň musí platiť, že jeho prevádzkovo-technické funkcie musia byť dlhšie ako jeden rok. V Postupoch účtovania sa ďalej píše, že ako dlhodobý hmotný majetok sa **nebude** účtovať drobný hmotný majetok, ktorý sa na základe rozhodnutia účtovnej jednotky, v našom prípade príspevkovej organizácie, nepovažuje za dlhodobý hmotný majetok, ale účtuje sa o tomto majetku ako o zásobách. (Postupy účtovania)

Mráziková (2011) vo svojom článku píše, že ak síce podmienka doby použiteľnosti majetku dlhšia ako jeden rok splnená je, avšak ocenenie je nižšie alebo rovné ako je suma uvedená v osobitnom predpise (Zákon o dani z príjmov), príspevková organizácia má dve možnosti ako sa môže rozhodnúť :

- Príspevková organizácia môže takýto majetok považovať za drobný hmotný majetok a v takomto prípade bude majetok zaúčtovaný na príslušné majetkové účty ako dlhodobý hmotný majetok.
- Alebo sa príspevková organizácia rozhodne, že drobný hmotný majetok nebude účtovať ako dlhodobý majetok, ale ihneď pri obstaraní drobného hmotného majetku bude zaúčtovaný na ľarchu príslušného účtu zásob.

Ak by však došlo ku situácii, že podmienka doby použiteľnosti dlhšej ako jeden rok splnená nie je, tak v takomto prípade bez ohľadu na hodnotu ocenenia (ktoré by mohlo byť dokonca aj vyššie ako je suma uvedená v osobitnom predpise) sa príspevková organizácia podľa Mrázikovej (2011) „nemôže rozhodnúť, či uvedený drobný hmotný majetok bude účtovať ako dlhodobý hmotný majetok, pretože v tomto prípade je povinná hmotný majetok zaúčtovať na účet zásob.“

Urbanová (2013) sumarizuje prípady, kedy sa účtuje o majetku ako o dlhodobom hmotnom majetku, a to v prípade že sú splnené nasledujúce podmienky:

- Doba použiteľnosti majetku musí byť dlhšia ako jeden rok

- Jedná sa buď o samostatné hnutelné veci alebo ich súbory, ktoré spĺňajú podmienku samostatného technicko-ekonomického určenia a ich ocenenie musí byť vyššie ako 1700 Eur.
- Na základe rozhodnutia účtovnej jednotky sa bude ako o dlhodobom hmotnom majetku účtovať tiež o samostatných hnutelných veciach a ich súboroch, ktorých ocenenie je rovné alebo nižšie ako 1700 Eur (drobný hmotný majetok alebo zásoby).

Ďalej však Urbanová (2013) zdôrazňuje, že ak ide o pozemok, budovu, stavbu, umelecké dielo, zbierku alebo predmet z drahého kovu, u tohto majetku platí, že sú hmotným majetkom odhliadnuc od výšky ich obstarávacej ceny, ak sa nejedná o finančnú investíciu.

Za **dlhodobý nehmotný majetok** sú považované aktivované náklady na vývoj, softvér, oceníteľné autorské práva, technické zhodnotenie, pokiaľ netvorí súčasť ocenenia dlhodobého nehmotného majetku, pričom ocenenie tohto majetku je vyššie ako suma ustanovená v Zákone o dani z príjmov a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Zákon o dani z príjmov považuje za dlhodobý nehmotný majetok taký majetok, ktorého vstupná cena je **vyššia ako 2400 Eur** a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Taktiež sa do skupiny dlhodobého nehmotného majetku zaraďuje i **drobný nehmotný majetok**, jeho ocenenie sa rovná alebo je nižšia než **2400 Eur**, pritom doba použiteľnosti musí byť dlhšia ako jeden rok. (Postupy účtovania)

Dlhodobým finančným majetkom sú podľa Postupov účtovania cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotky, v spoločnosti s podstatným vplyvom a taktiež ostatné cenné papiere a podiely, poskytnuté pôžičky s dobou splatnosti prípadne zostatkovou dobou splatnosti, ktorá je dlhšia ako jeden rok, cenné papiere s pevným výnosom (napr. obligácie, dlhopisy). Do skupiny dlhodobého finančného majetku zaraďíme i tie umelecké diela, predmety z drahých kovov, zbierky, pozemky, ktoré si obstarala príspevková organizácia za účelom dlhodobého uloženia voľných peňažných prostriedkov. Poslednou skupinou dlhodobého majetku sú dlhodobé pohľadávky, ktoré majú dohodnutú alebo zostatkovú dobu splatnosti dlhšiu ako jeden rok.

Dlhodobými pohľadávkami rozumieme pohľadávky, ktorých doba splatnosti je dlhšia ako jeden rok. (Zakhar, 2012)

O dlhodobom majetku, ktorý má príspevková organizácia vo vlastníctve alebo má k nemu právo správy majetku vyššieho územného celku účtuje organizácia v účtovej triede 0 – Dlhodobý majetok. V rámci tejto účtovnej skupiny sa účtuje o dlhodobom hmotnom, nehmotnom i finančnom majetku, o jeho obstaraní, o poskytnutých preddavkoch na dlhodobý hmotný a nehmotný majetok, o oprávkách ku dlhodobému hmotnému a nehmotnému majetku a taktiež o opravných položkách k dlhodobému majetku. (Urbanová, 2013)

Na záver tejto podkapitoly by som rada uviedla, že dlhodobý majetok je v analytickej evidencii sledovaný aj podľa subjektov, od ktorých sa tento majetok obstaral alebo aj podľa zdrojov financovania, prípadne miesta, kde je umiestnený. Analytická evidencia slúži najmä na identifikáciu majetku a najčastejšie obsahuje

názov majetku alebo jeho opis, číselné označenie, dátum obstarania majetku, dátum uvedenia do užívania, dátum zaúčtovania, ocenenie, postupy odpisovania, ako aj ich sadzby a sumy odpisov za účtovné obdobie, zostatkovú cenu majetku a dátum a spôsob vyradenia majetku. (Postupy účtovania)

4.1 Oceňovanie dlhodobého majetku

Medzi základné zásady vedenia účtovníctva patrí i správne ocenenie majetku. Problematika oceňovania majetku je pre príspevkové organizácie podrobnejšie upravená v Postupoch účtovania, podľa ktorých príspevková organizácia môže oceňovať hmotný, nehmotný majetok a technické zhodnotenie troma spôsobmi:

- Obstarávacou cenou
- Reprodukčnou obstarávacou cenou
- Vlastnými nákladmi.

Podľa § 24 ods. 1 a 2 Zákona o účtovníctve príspevkové organizácie oceňujú dlhodobý majetok:

- Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu (majetok sa ocení obstarávacou cenou, vlastnými nákladmi alebo reprodukčnou obstarávacou cenou).
- Ku dňu zostavenia účtovnej závierky
- K inému dňu v priebehu účtovného obdobia podľa osobitného predpisu, avšak v prípade príspevkových organizácií nie je definovaný žiaden takýto predpis.

Podľa Zákona o účtovníctve pod obstarávacou cenou sa rozumie: „Cena, za ktorú sa majetok obstaral, a náklady súvisiace s jeho obstaraním.“ Reprodukčná cena je podľa uvedeného predpisu: „Cena, za ktorú by sa majetok obstaral v čase, keď sa o ňom účtuje.“ Menovitá hodnota predstavuje cenu uvedenú na peňažných prostriedkoch a ceninách a prostredníctvom nej sú oceňované peňažné prostriedky a ceniny, ako aj pohľadávky a záväzky pri ich vzniku.

Obstarávacou cenou sa ako píše Zakhar (2012) oceňuje:

- Hmotný majetok okrem majetku, ktorý si vytvorila organizácia vlastnou činnosťou.
- Zásoby s výnimkou tých, ktoré organizácia vytvorila vlastnou činnosťou
- Nehmotný majetok s výnimkou majetku, ktorý si organizácia vytvorila vlastnou činnosťou.
- Záväzky pri prevzatí.

Obstarávacou cenou ako dodáva Urbanová (2013) sa oceňuje dlhodobý majetok, ktorý príspevková organizácia nadobudla kúpou.

Obstarávacia cena dlhodobého hmotného majetku zahŕňa cenu obstaraného majetku a taktiež jeho technické zhodnotenie a to do okamžiku uvedenia do používania, pričom súčasťou tejto ceny sú i náklady spojené s obstaraním majetku. Ob-

starávacia cena dlhodobého nehmotného majetku je tvorená z ceny obstarania a nákladov súvisiacich s obstaraním. Náklady, ktoré vzniknú po zaradení dlhodobého majetku do používania sa už nestávajú súčasťou obstarávacej ceny ale zaraďujú sa medzi náklady. (Zakhar, 2012)

Reprodukčnou obstarávacou cenou budeme v súlade s § 25 Zákona o účtovníctve oceňovať:

- Hmotný a nehmotný majetok, ktorý organizácia nadobudla bezodplatne
- Nehmotný majetok, ktorý si organizácia vytvorila vlastnou činnosťou a ak reprodukčná obstarávacia cena je nižšia ako vlastné náklady.
- Nehmotný a hmotný majetok novozistený po inventarizácii a ktorý doposiaľ organizácia nemala v účtovníctve zachytený (môže ísť aj o inventarizačný prebytok).

Zakhar (2012) vysvetľuje, čo rozumieme pod vlastnými nákladmi: „*Vlastnými nákladmi pri dlhodobom hmotnom a nehmotnom majetku sú priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť a nepriame náklady, ktoré sa vzťahujú na výrobu alebo inú činnosť (napr. vo výrobnej a správnej réžii).*“

Vlastnými nákladmi budeme oceňovať hmotný i nehmotný majetok, ktorý si organizácia vytvorila vlastnou činnosťou a zásoby vytvorené činnosťou organizácie. (Zákon o účtovníctve)

Zároveň § 26 Zákona o účtovníctve dodáva, že účtovná jednotka, teda i príspevková organizácia je povinná ku dňu zostavenia účtovnej závierky upraviť ocenenie hodnoty majetku. Ďalej je organizácia povinná vytvoriť rezervy a odpisovať majetok a to tak, aby bolo všetko v súlade s účtovnými zásadami a metódami. Úprava ocenenia majetku sa uskutoční pomocou opravných položiek v prípade, že „*existuje opodstatnený predpoklad zníženia hodnoty majetku pod jeho účtovnú hodnotu.*“ V prípade, že dôjde ku zmene predpokladu zníženia hodnoty majetku, je potrebné opravné položky buď zrušiť, alebo aspoň zmeniť ich výšku. (Zákon o účtovníctve)

V súvislosti s problematikou opravných položiek je vhodné poukázať na rozdiel medzi opravnými položkami a oprávkami, pretože veľmi často dochádza ku zámene týchto dvoch pojmov. Zatiaľ čo opravné položky sú vytvorené pri prechodnom znížení hodnoty majetku, oprávky predstavujú trvalé zníženie hodnoty majetku. (Zakhar, 2012)

Podľa Postupov účtovania bude dlhodobý majetok, ktorý organizácia nadobudne bezodplatným prevodom v prípade splynutia, zlúčenia, rozdelenia alebo i prevode správy, ocenený cenou, v ktorej bol doteraz vedený v účtovníctve. V prípade, že by sa táto cena nedala zistiť, majetok bude ocenený reprodukčnou obstarávacou cenou.

Ocenenie jednotlivého dlhodobého hmotného i nehmotného majetku sa zvyšuje o náklady dokončeného technického zhodnotenia ak sú tieto náklady v úhrne vyššie ako 1700 Eur a taktiež musí toto technické zhodnotenie byť uvedené v tomto účtovnom období do užívania, pritom takéto technické zhodnotenie je obstarávané z kapitálových výdavkov. (Urbanová, 2013)

Pod technickým zhodnotením podľa Zákona o dani z príjmov rozumieme: „Výdavky na dokončené nadstavby, prístavby a stavebné úpravy, rekonštrukcie a modernizácie prevyšujúce pri jednotlivom hmotnom majetku a nehmotnom majetku 1 700 Eur v úhrne za zdaňovacie obdobie.“

Urbanová (2013) ešte ku problematike technického zhodnotenia dodáva, že v prípade, že náklady nebudú prevyšovať čiastku 1 700 Eur, i v tomto prípade môže príspevková organizácia o týchto nákladoch účtovať ako o technickom zhodnotení ak sa organizácia rozhodne, že aj takéto výdavky bude považovať za výdavky na technické zhodnotenie. Ďalšou možnosťou je účtovanie o týchto nákladoch ako o službách, ak sa jedná o dlhodobý nehmotný majetok, alebo ako náklady, ak sa jedná o dlhodobý hmotný majetok. V prípade, že sa účtuje o tomto technickom zhodnotení ako o službe alebo nákladoch, ako som uviedla vyššie, tak takého technické zhodnotenie je obstarávané z bežných výdavkov.

V súvislosti s technickým zhodnotením je vhodné podotknúť, že od technického zhodnotenia sa musia odlíšiť náklady na opravy a udržiavanie. Ako uvádza Urbanová (2013) technické zhodnotenie „predstavuje zásadnú zmenu technických parametrov majetku, jeho účelu a použitia, rozšírenie príslušenstva,“ opravou sa majetok iba „uvedie do pôvodného stavu v akom sa nachádzal v čase jeho obstarania,“ a to i napriek tomu, že dôjde ku zabudovaniu nových prvkov, avšak tieto prvky neovplyvnia výkonnosť ani spôsob využitia majetku.

4.2 Odpisy dlhodobého majetku

Odpisovanie dlhodobého majetku rozlišujeme účtovné a daňové. Zatiaľ čo účtovné odpisy vyjadrujú „peňažné vyjadrenie miery opotrebenia hmotného i nehmotného majetku,“ pod daňovými odpismi rozumieme „postupné zahrňovanie odpisov z hmotného majetku a nehmotného majetku do daňových výdavkov.“ (Zakhar,2012)

Odpisy podľa Minárikovej (2010) v sebe nesú tri základné funkcie. Prvou je funkcia kalkulačná, ktorú autorka vysvetľuje ako „prenesenie časti používaného majetku do hodnoty nového výkonu (výrobku, služby) prostredníctvom nákladov.“ Druhou základnou funkciou odpisov je reprodukčná funkcia, ktorá vyjadruje zníženie vstupnej ceny používaného majetku opotrebením. Treťou funkciou je funkcia daňová, ktorá je vysvetlená ako „podiel nákladov, vynaložených na obstaranie dlhodobého majetku, ktorý sa používa na dosiahnutie príjmov účtovnej jednotky.“

Problematiku odpisovania dlhodobého majetku nájdeme upravené jednak v Zákone o účtovníctve, ako aj v Zákone o dani z príjmov. Príspevkové organizácie majú ďalej problematiku odpisov bližšie upravenú i v Postupoch účtovania.

4.2.1 Účtovné odpisy

Podľa § 26 ods. 3 Zákona o účtovníctve má každá účtovná jednotka povinnosť upraviť ocenenie hodnoty majetku (prostredníctvom vytvorenia opravných položiek), vytvoriť rezervy, ako aj odpisovať majetok v súlade s účtovnými zásadami a metódami a to ku tomu dňu, ku ktorému účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku.

Prostredníctvom odpisov účtuje každá účtovná jednotka a teda i príspevková organizácia o trvalom znížení hodnoty dlhodobého hmotného i nehmotného majetku. Tak ako nám hovoria Postupy účtovania, dlhodobý hmotný i nehmotný majetok je odpisovaný nepriamo a to prostredníctvom účtovných odpisov.(Zakhar, 2012), (Postupy účtovania)

Aj Majorová a Urbanová (2013) charakterizujú odpisy nasledovne: „*Odpisy predstavujú trvalé zníženie hodnoty majetku,*“ a zároveň dodávajú, že odpisy taktiež „*vyjadrujú fyzické alebo morálne opotrebenie majetku.*“ Treba však dodať, že o trvalom znížení hodnoty majetku sa síce účtuje prostredníctvom odpisov, ale iba za podmienky, že trvalé zníženie hodnoty nepredstavuje škodu. Pod odpisovaním si môžeme predstaviť proces postupného zahŕňania odpisov majetku do nákladov účtovnej jednotky. Odpisy, ktoré sa naakumulujú za dobu odpisovania označujeme pojmom oprávky. Práve prostredníctvom oprávok ku dlhodobému hmotnému i nehmotnému majetku je ďalej zisťovaná zostatková cena, ktorá sa určí ako rozdiel medzi vstupnou cenou a oprávkami, ktoré boli vytvorené ku tomuto majetku.

Podľa § 28 Zákona o účtovníctve a súčasne aj podľa § 30 Postupov účtovania sa musí v súlade s účtovnými metódami a zásadami odpisovať majetok:

- Hmotný s výnimkou zásob
- Nehmotný s výnimkou pohľadávok.

Postup pri účtovaní zhrnuli Majorová a Urbanová (2013) vo svojom článku do nasledujúcich bodov:

- Odpisovaný majetok bude účtovná jednotka, v našom prípade príspevková organizácia, odpisovať počas predpokladanej doby používania, pričom táto doba zodpovedá spotrebe budúcich ekonomických úžitkov z majetku.
- Náklady na vývoj, ktoré predstavujú nehmotný majetok musia byť odpísané najneskôr do piatich rokov od obstarania.
- Z odpisovania sú vylúčené: pozemky, predmety z drahých kovov, ale aj ďalší majetok, ktorý nájdeme vymedzený v osobitnom predpise.
- Ak dôjde u technickému zhodnoteniu dlhodobého majetku, takéto technické zhodnotenie sa bude odpisovať rovnakým spôsobom ako sa odpisuje majetok, ku ktorému sa toto technické zhodnotenie vzťahuje.
- Účtovné odpisy dlhodobého hmotného i nehmotného majetku sa stanovujú z ceny, ktorou je tento majetok ocenený v účtovníctve.

Keďže účtovné odpisovanie vyjadruje opotrebenie dlhodobého majetku, opotrebenie spôsobuje zníženie použiteľnosti majetku ako aj zníženie účtovnej hodnoty majetku. Odpisovať bude účtovná jednotka iba tú časť hodnoty dlhodobého majetku, ktorý prinesie účtovnej jednotke úžitok v priebehu užívania majetku. Preto možno odpis definovať i spôsobom, že odpis vlastne predstavuje „*peňažný odhad čiastky, o ktorý sa dlhodobý majetok v danom účtovnom období používaním opotreboval.*“ (Jakubíková [1], 2015)

Pre každú účtovnú jednotku platí povinnosť vytvoriť si odpisový plán, na základe ktorého bude uskutočňované odpisovanie dlhodobého majetku. Každý odpisový plán musí účtovná jednotka podľa § 35 ods. 3 Zákona o účtovníctve archivovať počas piatich rokov, ktoré nasledujú po roku, ktorého sa odpisový plán týka. Účtovná jednotka musí pri tom rešpektovať niekoľko obmedzení, medzi ktoré patrí i to, že každý dlhodobý majetok sa odpisuje iba do výšky ocenenia majetku v účtovníctve, ktoré môže byť zvýšené o vykonané technické zhodnotenie. (Jakubíková [1],2015)

Jakubíková [1] (2015) ďalej dodáva, že každý odpisový plán má dve stránky, a to vecnú a metodickú. Vecná stránka obsahuje súhrn odpisovaného majetku a taktiež i plánované prírastky a úbytky v danom odpisovom období. V metodickej stránke odpisového plánu nájdeme členenie majetku podľa spôsobu, akým sa majetok odpisuje (podľa metódy, doby a sadzby odpisovania).

Tvorba odpisového plánu musí zohľadňovať dobu použiteľnosti, ďalej i to, aké je očakávané použitie majetku a intenzita používania, aké sa očakáva fyzické opotrebovanie majetku a do úvahy treba vziať i technické a morálne zastaranie a zákonné, prípadne i iné obmedzenia používania majetku. Ak dôjde ku zmene podmienok používania majetku, je potrebné existujúci odpisový plán prehodnotiť a prípadne upraviť zostatkovú dobu odpisovania alebo sadzbu. (Majorová a Urbanová, 2013), (Mináriková, 2010)

Výšku účtovných odpisov si určí každá účtovná jednotka sama vo svojom odpisovom pláne tak, aby dodržala všetky pravidlá odpisovania, medzi ktoré patria napríklad:

- Hmotný i nehmotný majetok bude odpisovať účtovná jednotka, ktorá má vlastnícke právo ku majetku.
- Hmotný i nehmotný majetok však môže odpisovať i účtovná jednotka, ktorá vlastnícke právo ku majetku nemá.
- Uplatňovanie odpisov pri hmotnom a nehmotnom majetku obce, štátu, alebo vyššieho územného celku, ktorý bol zverený do správy príspevkovej organizácie, rozpočtovej organizácie, prípadne inej právnickej osobe. (Jakubíková [1],2015)

Príspevková organizácia ako subjekt verejnej správy odpisuje dlhodobý hmotný a nehmotný majetok nepriamo počas predpokladanej doby používania, ktorá zodpovedá spotrebe budúcich ekonomických úžitkov plynúcich z majetku, čo znamená, že každý dlhodobý majetok je nutné posúdiť samostatne a to v závislosti od predpokladanej doby využívania a taktiež podmienok, za ktorých sa majetok využíva. (Mináriková, 2010), (Zakhar, 2012)

V rámci účtovných odpisov rozlišujeme dve základné metódy odpisovania, a to výkonovú a časovú metódu odpisovania majetku. Pri výkonovej metóde odpisovania majetku sú odpisy počítané podľa skutočných a predpokladaných výkonov, pri časovej metóde odpisovania tvorí základ obstarávací cena, následne zostatková cena a dôležitý je odhad doby používania. (Jakubíková [1], 2015)

V prípade výkonovej metódy odpisov majetku musí účtovná jednotka určiť ešte na začiatku pred zahájením odpisovania stanoviť odhadom predpokladaný výkon a životnosť majetku. Ročný odpis sa vypočíta pomocou nasledujúceho vzorca: $\text{Ročný účtovný odpis} = (\text{Vstupná cena} / \text{Predpokladaný počet výkonov}) * \text{Skutočný počet výkonov za rok}$. (Jakubíková [1], 2015)

Pri časovej metóde odpisov majetku rozlišujeme rovnomernú (lineárnu), progresívnu (zrýchlenú) a regresívnu metódu odpisovania. Rovnomerná metóda časových odpisov je založená na tom, že „rovnomerne zaťažuje náklady počas celej doby odpisovania majetku“ a zároveň je pre rovnomerné odpisovanie charakteristické, že výška ročných odpisov sa nemení a preto má aj rovnomerný vplyv na výsledok hospodárenia účtovnej jednotky. Ako nevýhoda tejto metódy je uvádzaná skutočnosť, že neodráža reálne opotrebenie majetku. Výška ročného odpisu sa stanovuje pomerne jednoducho vydelením vstupnej ceny dobou odpisovania, ktorá je stanovená v rokoch. V prípade progresívnej metódy odpisovania platí, že výška odpisov v predchádzajúcom roku je väčšia než bude výška odpisov v roku nasledujúcom a preto majú takéto odpisy okamžitý dopad na výsledok hospodárenia. Regresívne účtovné odpisy si účtovná jednotka vyberie vtedy, keď „v prvých rokoch potrebuje postupne znížiť náklady a naopak neskôr znížiť dosahovaný výsledok hospodárenia.“ (Jakubíková [1], 2015)

Je vhodné zdôrazniť, že príspevkové organizácie využívajú nepriamy spôsob odpisovania majetku, pri ktorom sú odpísané sumy zachytávané oddelene, a to ako oprávky, ktoré tvoria položku majetku. Oprávky preto predstavujú výšku opotrebenia majetku za celú dobu používania majetku. (Jakubíková [1], 2015)

Účtovné odpisy účtujú príspevkové organizácie podľa § 30 ods. 6 Postupov účtovania v prospech účtov účtovnej skupiny 07 – Oprávky k dlhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlhodobému hmotnému majetku a na ťarchu účtov 551 – Odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku. Zaokrúhľovanie odpisov je nahor podľa účtovného plánu.

MD	D
<ul style="list-style-type: none"> • 01 – dlhodobý nehmotný majetok 	<ul style="list-style-type: none"> • 07 – oprávky k dlhodobému nehmotnému majetku
<ul style="list-style-type: none"> • 012 – aktivované náklady na vývoj • 013 – softvér • 014 – oceníteľné práva • 018 – drobný dlhodobý nehmotný majetok • 019 – ostatný dlhodobý nehmotný majetok 	<ul style="list-style-type: none"> • 072 – oprávky k aktivovaným nákladom na vývoj • 073 – oprávky k softvéru • 074 – oprávky k oceníteľným právam • 078 – oprávky k drobnému dlhodobému nehmotnému majetku • 079 – oprávky k ostatnému dlhodobému nehmotnému majetku
<ul style="list-style-type: none"> • 02 – dlhodobý hmotný majetok odpisovaný 	<ul style="list-style-type: none"> • 08 – oprávky k dlhodobému hmotnému majetku
<ul style="list-style-type: none"> • 021 – stavby • 022 – samostatné hnutel'né veci a súbory hnutel'ných vecí • 023 – dopravné prostriedky • 025 – pestovateľské celky trvalých porastov • 026 – základné stádo a ťažné zvieratá • 028 – drobný dlhodobý hmotný majetok • 029 – ostatný dlhodobý hmotný majetok 	<ul style="list-style-type: none"> • 081 – oprávky k stavbám • 082 – oprávky k samostatným hnutel'ným veciam a súborom hnutel'ných vecí • 083 – oprávky k dopravným prostriedkom • 085 – oprávky k pestovateľským celkom trvalých porastov • 086 – oprávky k základnému stádu a ťažným zvieratám • 088 – oprávky k drobnému dlhodobému hmotnému majetku • 089 – oprávky k ostatnému dlhodobému hmotnému majetku

Obr. 1 Dlhodobý majetok a oprávky
Zdroj: Účtovné a daňové odpisy (I.), 2015

Na obrázku Obr. 1 môžeme vidieť priradenie jednotlivých účtov oprávok ku účtom majetkovým.

4.2.2 Daňové odpisy

Jakubíková [2] (2015) vo svojom článku o účtovných a daňových odpisoch vysvetľuje, že daňové odpisy majetku si môže príspevková organizácia uplatniť len vtedy, ak majetok používa ku zabezpečeniu svojich zdaniteľných príjmov. Ak by tento majetok používala iba ku svojej hlavnej činnosti, vtedy budú účtovné odpisy premietnuté do výsledku hospodárenia a na druhej strane už nebudú súčasťou základu dane z príjmu.

Pod daňovými odpismi sa podľa Zakhara (2012) rozumie maximálna výška daňovo uznateľných nákladov práve pre účely zdanenia daňou z príjmu. Zakhar ďalej bližšie vysvetľuje ako fungujú daňové odpisy majetku. Ich fungovanie je založené na tom, aby sa v krátkom čase dostala celá hodnota dlhodobého majetku do daňovo uznateľných nákladov, čím je príspevkovej organizácii umožnené, aby investovala do ďalšieho dlhodobého majetku, zatiaľ čo príspevkové organizácie využívajú majetok dlhšiu dobu než je doba odpisovania, ktorá je stanovená v Zákone o dani z príjmov. Ak by boli účtovné odpisy počítané podľa Zákona o dani z príjmov dochádzalo by ku skresleniu výsledku hospodárenia tým, že hodnota majetku by prešla do nákladov skôr. To by malo za následok i to, že v ďalších rokoch by sa už odpisy neúčtovali a taktiež by dochádzalo ku skresleniu výsledku hospodárenia.

Ak porovnáme daňové odpisy s odpismi účtovnými, zistíme, že medzi nimi existuje niekoľko rozdielov. Pri účtovných odpisoch sa môže metóda odpisovania

meniť, ale pre účtovné odpisy platí, že nikdy nesmú byť prerušené. Na druhej strane v prípade daňových odpisov platí, že tieto odpisy sa prerušiť môžu, avšak metóda odpisovania sa meniť nesmie. Daňové odpisy môžu byť prerušené iba na jedno zdaňovacie obdobie, prípadne i viacero zdaňovacích období a po prerušení bude daňovník pokračovať v odpisovaní tak, ako keby ku prerušeniu ani nedošlo. Celkovú dobu odpisovania je ale potrebné predĺžiť o dobu, po ktorú bolo odpisovanie prerušené. (Jakubíková [1], 2015), (Zákon o dani z príjmov)

Vzhľadom k tomu, že 1.1.2015 nadobudol účinnosť zákon č. 333/2014 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z príjmov, prešli daňové odpisy niekoľkými zmenami. Týmto zákonom jednak dochádza ku rozšíreniu daňových odpisových skupín zo 4 na 6, ako aj ku úpravám v dobe odpisovania.

Odpisová skupina	Doba odpisovania
1	4 roky
2	6 rokov
3	8 rokov
4	12 rokov
5	20 rokov
6	40 rokov

Obr. 2 Daňové odpisovanie hmotného majetku
Zdroj: Účtovné a daňové odpisy (II.), 2015

Na obrázku Obr. 2 vidíme, že v súčasnosti existuje šesť daňových odpisových skupín a týmto skupinám sú priradené jednotlivé doby odpisovania majetku.

Hneď v prvom roku odpisovania hmotného majetku je potrebné si majetok zaradiť do jednej zo šiestich odpisových skupín na základe prílohy č.1 Zákona o dani z príjmov. Ak by nebolo možné nejaký hmotný majetok zaradiť do jednej z odpisových skupín a jeho doba použiteľnosti nevyplýva z iných predpisov, zaradí sa tento majetok pre účely daňových odpisov do odpisovej skupiny 2. Zaradením majetku do odpisovej skupiny dokážeme majetku priradiť príslušnú dobu odpisovania majetku. Rozlišujeme dve metódy daňového odpisovania hmotného majetku:

- **Rovnomerné** odpisovanie
- **Zrýchlené** odpisovanie. (Jakubíková [2], 2015)

Pri rovnomernom odpisovaní sa ročný odpis vypočíta ako podiel vstupnej ceny hmotného majetku a príslušnej doby odpisovania. V prvom roku odpisovania si môže daňovník uplatniť iba pomernú časť ročného odpisu a to v závislosti od počtu mesiacov, v ktorých sa o hmotnom majetku účtuje, teda začínajúc mesiacom, v ktorom došlo ku zaradeniu majetku do užívania až do konca zdaňovacieho obdobia. Ročný odpis, prípadne jeho pomerná časť sa zaokrúhľuje na celé eurá nahor. (Zákon o dani z príjmov)

Zrýchlenú metóda odpisovania je možné uplatniť iba pri odpisovej skupine 2 alebo 3. (Zákon o dani z príjmov)

Odpisová skupina:	Koeficient pre zrýchlené odpisovanie		
	v prvom roku odpisovania:	v ďalších rokoch odpisovania:	pre zvýšenie zostatkovú cenu:
2	6	7	6
3	8	9	8

Obr. 3 Zrýchlená metóda odpisovania
Zdroj: Účtovné a daňové odpisy (II.), 2015

Pri zrýchlenom odpisovaní sa priradujú odpisovým skupinám 2 a 3 jednak koeficienty pre prvý rok odpisovania, ale i koeficienty pre ďalšie roky odpisovania, keďže tieto koeficienty sú navzájom odlišné.

Pri zrýchlenom odpisovaní sa výška odpisu z hmotného majetku v prvom roku odpisovania stanoví jednoducho ako podiel vstupnej ceny majetku a príslušného koeficientu pre zrýchlené odpisovanie. V ďalších rokoch je už postup trochu odlišný. Výška ročného odpisu sa určí ako „*podiel dvojnásobku jeho zostatkovej ceny a rozdielu medzi priradeným koeficientom pre zrýchlené odpisovanie platným v ďalších rokoch odpisovania a počtom rokov, počas ktorých sa už odpisoval.*“ (Zákon o dani z príjmov)

Čo sa týka daňového odpisovania dlhodobého nehmotného majetku, tu Zákon o dani z príjmov v § 22 ods. 8 hovorí: „*Nehmotný majetok sa odpíše v súlade s účtovnými predpismi, najviac do výšky vstupnej ceny.*“ Furmaník (2014) k tejto problematike dodáva, že „*vypočítané účtovné odpisy – na základe stanoveného odpisového plánu - sú tak zároveň odpismi na účely dane z príjmov, teda daňovými výdavkami, ktoré ovplyvňujú základ dane z príjmov.*“

Vzhľadom k tomu, že sa vo svojej bakalárskej práci venujem príspevkovým organizáciám, ktoré sú zriadené vyšším územným celkom, jedná sa teda o subjekty územnej samosprávy, rada by som pár slovami charakterizovala špecifiká daňových odpisov u týchto subjektov. Pre príspevkové organizácie platí, že si môžu uplatniť odpisy do daňových výdavkov iba v prípade, že majetok je využívaný len na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Platí preto, že ak by bol majetok využívaný iba na hlavnú činnosť, na ktorú bola príspevková organizácia zriadená, účtovné odpisy síce budú súčasťou výsledku hospodárenia z celej činnosti, avšak organizácia ich nemôže zahrnúť do základu dane podľa Zákona o dani z príjmov, pretože tieto odpisy nie sú považované za daňové výdavky. (Sekerková, 2014)

Sekerková (2014) ďalej dodáva, že pre účely uplatnenia daňových odpisov nie je dôležité kedy bol majetok obstaraný, ale dôležitým je práve dátum zaradenia majetku do používania. Ďalším veľmi dôležitým špecifikom daňových odpisov u príspevkových organizácii je zmena od roku 2012, podľa ktorej si môže daňovník uplatniť z ročného odpisu v roku zaradenia majetku do užívania iba alikvotnú časť, ktorá pripadá na počet mesiacov, v ktorých je o hmotnom majetku účtované. Ide

o mesiace od mesiaca zaradenia majetku do užívania do konca zdaňovacieho obdobia. Zmena uplatňovania odpisov do daňových výdavkov sa vzťahuje však na majetok, ktorý bol zaradený do užívania počnúc dátumom 1.1.2012. Pre majetok zaradený do užívania pred týmto dátumom platí pôvodný princíp, ktorý umožňoval organizácii uplatniť si celoročný daňový odpis do nákladov i v prípade, že bol majetok zaradený do užívania v priebehu roka, za predpokladu, že sa o majetku účtuje alebo je majetok evidovaný k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia.

Jakubíková [2] (2015) uvádza, že „pri odpisovaní hmotného majetku a nehmotného majetku, ktorý sa iba sčasti používa na zabezpečenie zdaniteľného príjmu, sa do výdavkov na zabezpečenie zdaniteľného príjmu zahrňa pomerná časť daňových odpisov.“ Zároveň pre príspevkové organizácie platí, že ak dôjde ku prevodu správy majetku vyššieho územného celku, príspevková organizácia si môže do daňových výdavkov uplatniť iba pomernú časť ročného odpisu a to vo výške, ktorá pripadá na počet celých kalendárnych mesiacov počas ktorých príspevková organizácia tento majetok účtovala a používala ku zabezpečeniu zdaniteľných príjmov.

5 Inventarizácia majetku a záväzkov

5.1 Charakteristika inventarizácie majetku a záväzkov

Na konci každého účtovného obdobia začína príspevková organizácia pracovať na inventarizácii majetku, záväzkov ale aj na inventarizácii rozdielu medzi majetkom a záväzkami, ktorá je jedným z predpokladov pre vytvorenie správnej účtovnej závierky. Povinnosť vykonať inventarizáciu majetku a záväzkov vyplýva zo Zákona o účtovníctve.

Máče (2012) uvádza, že inventarizácia tvorí neoddeliteľnú súčasť riadne vedeného účtovníctva. Pokiaľ účtovná jednotka neuskutoční inventarizáciu majetku a záväzkov riadne a zároveň uskutočnenie inventarizácie nepodloží inventúrnymi súpismi, účtovníctvo tejto účtovnej jednotky nemôže byť považované za vierohodné a preukazné. Výstupom procesu inventarizácie má byť uvedenie účtovného a skutočného stavu majetku a záväzkov do súladu, čo napomôže tomu, aby účtovníctvo účtovnej jednotky podávalo poctivý a verný obraz skutočného stavu.

Inventarizácia je v podmienkach tržného hospodárstva významnou súčasťou vnútorných kontrolných systémov účtovných jednotiek. Predstavuje nástroj preukaznosti účtovníctva, kde stav a ocenenie majetku a záväzkov ku dňu účtovnej závierky odpovedá skutočnosti, to znamená, že verne a poctivo zobrazuje skutočnosti, ktoré sú jeho predmetom. Inventarizácia je preto najdôležitejším opatrením ku prevereniu skutočného a účtovného stavu majetku a záväzkov. (Svobodová, 2008)

Podstatou inventarizácie je podľa Zakhara (2011) zistiť či sa v organizácii nachádza majetok, o ktorom sa v nej účtuje, ďalej i to, či sa vôbec účtuje o všetkom majetku v organizácii a neposlednom rade aj to, či je majetok správne ocenený. Na podobnom princípe funguje i inventarizácia záväzkov. Inventarizácia je pre každú organizáciu veľmi dôležitou súčasťou a jadrom uzávierkových prác v účtovníctve, pretože jej výsledok je dôležitý nielen pre účtovníctvo organizácie, v zmysle, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, zároveň však slúžia i pre správu majetku vyššieho územného celku a jeho ochranu.

Prostredníctvom inventarizácie sa má zabezpečiť preukázateľnosť účtovníctva príspevkovej organizácie, preto rozhodujúcim je skutočný stav a práve takémuto stavu musí byť prispôsobený i stav a ocenenie v účtovníctve. (Mráziková, 2014)

Svobodová (2008) charakterizuje inventarizáciu ako odsúhlasenie skutočného stavu majetku a záväzkov so stavom zachyteným v účtovníctve a prípadné vysporiadanie inventarizačných rozdielov. Autorka zároveň na tomto mieste upozorňuje na rozdiel medzi pojmami inventarizácia a inventúra, keďže veľmi často dochádza ku zámene týchto pojmov. Zatiaľ čo pod inventúrou si môžeme predstaviť zistenie skutočného stavu majetku a záväzku ku určitému dňu, inventarizácia už zahŕňa celú radu činností spojených s prípravou na zistenie skutočného stavu, s uskutočnenou inventúrou, s vyšetrením dôvodov vzniku inventarizačných rozdielov ako aj s vypracovaním návrhu na odstránenie týchto rozdielov. Inventúra je iba časťou inventarizačných prác, avšak ide o veľmi významnú časť, pretože na jej

správnom a riadnom uskutočnení závisí vierohodnosť a pravdivosť zisteného skutočného stavu majetku a záväzkov.

Základnou právnou úpravou inventarizácie je Zákon o účtovníctve, v ktorom sa problematike inventarizácie venujú § 29 a § 30. V týchto paragrafoch nájdeme definovaný pojem inventarizácia, termíny, ale i spôsoby vykonania inventarizácie a taktiež povinnosti, ktoré z inventarizácie pre organizáciu vyplývajú. Ak budú inventarizáciou zistené rozdiely, je potrebné tieto rozdiely zaúčtovať. Spôsob ako tieto rozdiely vysporiadať nájdeme bližšie upravený v postupoch účtovania. Okrem týchto právnych predpisov však neexistujú na Slovensku žiadne ďalšie, v ktorých by sa bližšie upravoval proces inventarizácie. Každá organizácia si môže na základe svojich skúseností vytvoriť vnútorné predpisy alebo smernice, ktoré budú spresňovať jednotlivé činnosti v organizácii a taktiež vymedzovať kompetencie. Ďalšou možnosťou je na základe príkazu riaditeľa priradiť povinnosti a kompetencie zamestnancom. Vo veľkých organizáciách sa inventarizácia vykonáva prostredníctvom inventarizačných komisií. (Majorová a Zakhar, 2013)

Technické aj organizačné vykonanie inventarizácie je plne v kompetencii účtovnej jednotky. Je preto vhodné upraviť túto problematiku vnútorným predpisom vrátane zostavenia časového harmonogramu a určenia zodpovedných osôb za vykonanie inventarizácie. Vnútorná smernica by mala upravovať i to, čo je predmetom inventarizácie, aké sú povinnosti a právomoci subjektov, ktorí inventarizáciu vykonávajú. (Máče, 2012)

Podľa § 29 Zákona o účtovníctve organizácia inventarizáciou overuje, či „stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov v účtovníctve zodpovedá skutočnosti.“ Zisťuje sa prostredníctvom nej i preukaznosť účtovníctva, ochrana majetku a zodpovednosť za majetok.

Proces inventarizácie majetku a záväzkov zhrňa Majorová a Zakhar (2013) do nasledujúcich bodov:

1. Zistenie skutočného stavu majetku, záväzkov, rozdielu majetku a záväzkov inventúrou.
2. Vyhotovenie inventúrnych súpisov na základe skutočností zistených inventúrou.
3. Porovnanie skutočného stavu so stavom na účtoch hlavnej knihy
4. Vyčíslenie inventarizačných rozdielov
5. Zistenie príčin inventarizačných rozdielov aj osôb, ktoré sú za vznik týchto rozdielov zodpovední.
6. Posúdenie reálnosti ocenenia majetku
7. Vyhotovenie inventarizačných zápisov
8. Zaúčtovanie prípadných inventarizačných rozdielov a taktiež zúčtovanie zníženia ocenenia majetku prostredníctvom opravných položiek.

Ak si položíme otázku, čo všetko podlieha inventarizácii, odpoveď nám dáva Majorová a Zakhar (2013) vo svojom článku. Prvou časťou je inventarizácia majetku, čím máme na mysli účty aktív – dlhodobého majetku, oprávok, opravných položiek,

zásob, pohľadávok, peňažných prostriedkov, finančných účtov a inventarizujeme i aktívne účty časového rozlíšenia. Druhou časťou je inventarizácia záväzkov, čo predstavujú účty pasív, ktoré sú prezentované rezervami, úvermi, záväzkami voči zamestnancom, štátu i iným subjektom, pasívnymi účtami časového rozlíšenia, rezervami. V neposlednom rade je to inventarizácia rozdielu majetku a záväzkov, ide o účty pasív, ktoré predstavujú vlastné imanie.

V zmysle § 29 ods. 2 Zákona o účtovníctve musí každá účtovná jednotka vykonať inventarizáciu ku dňu zostavenia riadnej alebo mimoriadnej účtovnej závierky. Účtovná jednotka musí teda vykonať inventarizáciu minimálne ku dňu zostavenia riadnej účtovnej závierky, tzn. jedenkrát za rok ku 31.12. bežného účtovného obdobia, ktorým je pre príspevkové organizácie kalendárny rok. § 29 ods. 3 Zákona o účtovníctve dodáva: *„Pri hmotnom majetku okrem zásob a peňažných prostriedkov v hotovosti, môže účtovná jednotka vykonať inventarizáciu v inej lehote, ako je ustanovená v odseku 2, ktorá však nesmie prekročiť štyri roky. Peňažné prostriedky v hotovosti musí účtovná jednotka inventarizovať ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.“*

Práve oblasť inventarizácie upravená § 29 Zákona o účtovníctve prešla v posledných rokoch viacerými úpravami. V poslednej novelizácii dochádza ku predĺženiu minimálnej lehoty na uskutočnenie inventarizácie dlhodobého hmotného majetku a peňažných prostriedkov. Tak ako som uviedla vyššie, pri hmotnom majetku je v súčasnosti povinnosť inventarizovania minimálne raz za štyri roky, kde dochádza ku zmene oproti pôvodnej minimálnej povinnosti inventarizovania hmotného majetku raz za dva roky. Periodicita povinnej inventarizácie peňažných prostriedkov sa namiesto povinnej inventarizácie minimálne štyrikrát za účtovné obdobie mení na povinnosť inventarizovať peňažné prostriedky ku dňu, ku ktorému sa zostavuje riadna alebo mimoriadna účtovná závierka. Zákon o účtovníctve však stanovuje účtovným jednotkám iba hraničné lehoty inventarizácie, ktoré musí každá účtovná jednotka splniť, na druhej strane tieto ustanovenia zákona nebránia účtovnej jednotke, aby si zvolila pre inventarizáciu kratšie lehoty, ktoré si stanoví svojim vnútorným predpisom. (Hirtlová, 2014)

V nasledujúcej tabuľke Tab.1 sú prehľadne uvedené lehoty vykonávania inventarizácie jednotlivých druhov majetku a záväzkov.

Tab. 1 Frekvencia vykonávania inventarizácie

Majetok a zdroje majetku	Čas/periodicita
Dlhodobý nehmotný majetok	Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka
Dlhodobý hmotný majetok	Minimálne raz za štyri roky
Dlhodobý finančný majetok	Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka
Zásoby	Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka alebo kedykoľvek počas účtovného obdobia (v závislosti od zvoleného spôsobu účtovania)
Pohľadávky	Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka
Krátkodobý finančný majetok vrátane peňažných prostriedkov v hotovosti	Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (jedenkrát za účtovné obdobie)
Vlastné imanie	Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka
Záväzky	Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka

Zdroj: Inventarizácia majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov v roku 2014, 2014

Podľa okamžiku uskutočnenia inventarizácie rozlišujeme inventarizáciu periodic-kú a priebežnú. O periodickej inventarizácii hovoríme, ak účtovná jednotka uskutočňuje inventarizáciu ku dňu zostavenia riadnej alebo mimoriadnej účtovnej závierky. Uskutočňovať inventarizáciu však možno i v priebehu účtovného obdobia a v takom prípade hovoríme o inventarizácii priebežnej. Priebežne inventarizovať ale môžeme iba isté skupiny majetku, akými sú zásoby a dlhodobý hmotný majetok, ktorý nemá v organizácii svoje stále miesto, práve naopak je v neustálom pohybe. (Máče, 2012)

Účtovná jednotka môže vykonať i inventarizáciu mimoriadnu v odôvodnených prípadoch ku inému dňu než ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Týmito prípadmi môže byť napríklad ak živelná pohroma spôsobila účtovnej jednotke škody alebo ide o mimoriadnu udalosť, ktorá súvisí s vlámaním, prípadne pri sprenevere majetku. Mimoriadnu inventarizáciu však musí účtovná jednotka uskutočniť aj v prípadoch ak došlo ku vzniku, zlúčeniu, rozdeleniu alebo zrušeniu účtovnej jednotky. (Mráziková, 2014)

Juráňová a Juhászová (2012) dodávajú, že ak bude v priebehu roka uskutočnené kontrolné zisťovanie stavu majetku prostredníctvom inventúry napríklad pri personálnych výmenách alebo na základe rozhodnutia účtovnej jednotky, nejedná sa o vykonanie inventarizácie periodickej podľa právnych predpisov, ale účtovná jednotka si stanoví sama vo svojom vnútornom predpise vlastné pravidlá.

Mráziková (2014) vysvetľuje, že každá účtovná jednotka vydáva takzvaný príkaz na vykonanie inventarizácie. Tento príkaz musí byť v písomnej podobe

a zároveň musí byť schválený aj podpísaný osobou, ktorá je oprávnená vydať príkaz na vykonanie inventarizácie.

Prvým krokom v procese inventarizácie je vykonanie inventúry, prostredníctvom ktorej sa zistí skutočný stav majetku. Podľa Zákona o účtovníctve rozlišujeme inventúru fyzickú, dokladovú alebo ide o kombináciu fyzickej a dokladovej inventúry. Fyzická inventúra sa najčastejšie vykonáva počítaním, vážením, či meraním u majetku hmotnej a nehmotnej povahy. Tento druh inventúry sa najčastejšie používa pri zisťovaní stavu hmotného majetku ako sú napríklad stroje, prístroje, zásoby i peňažné prostriedky. Dokladová inventúra sa využíva pri tom majetku, pri ktorom vykonanie fyzickej inventúry nie je možné. Jej použitie je typické v prípadoch ak sa inventarizujú nedokončené investície nehmotného charakteru, pohľadávky a záväzky rôzneho charakteru. Podstata dokladovej inventúry spočíva v tom, že sa ňou zisťuje, overuje alebo preukazuje skutočný stav majetku a záväzkov iba za pomoci rôznych písomností (účtovný doklad, spis, zmluva). Kombinácia oboch spôsobov vykonania inventúry, s ktorou sa stretávame väčšinou iba výnimočne, overuje jednak fyzickú prítomnosť majetku ako aj existenciu dokladov a písomností k tomu istému majetku. Použitie kombinácie je typické najmä pri nedokončenom dlhodobom hmotnom majetku ako je napríklad stavba alebo pri inventarizácii pozemkov. (Zakhar, 2011), (Svobodová, 2008)

Najčastejším spôsobom vykonávania inventúry majetku je prostredníctvom inventarizačných komisií. Počet inventarizačných komisií a ich veľkosť závisí od veľkosti účtovnej jednotky. V prípade malej účtovnej jednotky, ktorá nemá príliš veľký majetok je postačujúce vytvoriť jednu inventarizačnú komisiu, ktorá bude inventarizovať všetok majetok a záväzky organizácie. Veľká časť menších organizácií dokonca necháva vykonanie inventarizácie ako povinnosť pre jedného účtovníka, ktorý má inventarizáciou overiť to, o čom v priebehu účtovného obdobia účtoval. Inak je tomu u veľkých organizácií, ktoré majú väčšie množstvo majetku, a preto je u nich vhodné vytvoriť si niekoľko čiastkových inventarizačných komisií a jednu ústrednú komisiu. Navyše, ak je vo veľkej organizácii určitý druh majetku zastúpený vo väčšej miere, je dobré ak organizácia posilní tú inventarizačnú komisiu, ktorá je inventarizáciou daného majetku poverená. A naopak, ak by organizácia vlastnila v rámci dlhodobého nehmotného majetku iba jeden softvér, v takom prípade stačí ak inventarizáciu dlhodobého nehmotného majetku prevezme inventarizačná komisia, ktorá je zodpovedná za vykonanie inventarizácie dlhodobého hmotného majetku. Činnosť ústrednej inventarizačnej komisie sa špecializuje na riadenie, koordináciu a kontrolu čiastkových inventarizačných komisií, zatiaľ čo čiastková inventarizačná komisia má za úlohu konkrétne uskutočňovanie inventarizácií. (Zakhar, 2011), (Svobodová, 2008)

Výsledkom uskutočnenej fyzickej alebo dokladovej inventúry je vyhotovenie inventúrneho súpisu. Zákon o účtovníctve definuje inventúrny súpis ako „*účtovný záznam, ktorý zabezpečuje preukázateľnosť účtovníctva,*“ a zároveň udáva povinné náležitosti, ktoré musí každý inventúrny súpis obsahovať. Povinnými náležitosťami podľa Zákona o účtovníctve sú:

- Obchodné meno alebo názov účtovnej jednotky

- Deň, kedy sa začala vykonávať inventúra, deň, ku ktorému bola inventúra vykonaná, ako aj deň skončenia inventúry.
- Stav majetku
- Miesto uloženia majetku
- Meno, priezvisko a podpisový záznam hmotne zodpovednej osoby
- Zoznam záväzkov vrátane ich ocenenia
- Zoznam skutočného stavu rozdielu majetku a záväzkov
- Meno, priezvisko a podpisový záznam osôb zodpovedných za zistenie skutočného stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov.
- Poznámky.

„Vyhotovenie inventúrnych súpisov je zákonnou povinnosťou všetkých účtovných jednotiek, bez ohľadu na ich veľkosť. Inventúrne súpisy sú zákonom určeným účtovným záznamom, ktorým účtovná jednotka preukazuje vykonanie inventarizácie majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov.“ Inventúrne súpisy predstavujú neoddeliteľnú súčasť účtovníctva a zároveň aj účtovnej závierky. Platí pre ne povinnosť úschovy po dobu 5 rokov, ktoré nasledujú po roku, ktorého sa týkajú. Okrem toho inventúrny súpis *„slúži ako účtovný doklad na zaúčtovanie inventarizačného rozdielu.“* Inventúrne súpisy sa vyhotovujú obvykle v troch vyhotoveniach, z ktorých jedno je určené pre zamestnanca, ktorý spracováva účtovníctvo, druhé je určené pre pracoviisko, v pôsobnosti ktorého sa inventúra uskutočnila a tretie zostáva súčasťou inventarizačného zápisu od inventarizačnej komisie. Množstvo vyhotovení inventarizačných súpisov sa môže líšiť v závislosti od potrieb účtovnej jednotky (napr. u podnikateľa, ktorý podniká sám, stačí ak bude vyhotovený iba jeden inventúrny súpis). (Dobšovič, 2008)

Mráziková (2014) v súvislosti s inventúrными súpismi dopĺňa, že: *„Na základe čiastkových inventúrnych súpisov vznikne inventúrny súpis majetku a zdrojov majetku za účtovnú jednotku ako celok.“*

Ďalšími povinnými inventarizačnými písomnosťami sú inventarizačné zápisy, ktoré musia po vykonaní inventarizácie vyhotoviť členovia inventarizačnej komisie. Inventarizačný zápis v podstate predstavuje inventarizačný záznam jednak o priebehu, ale zároveň aj o výsledku inventúry. Slúži najmä na uskutočnenie ďalších potrebných činností, ktoré nadväzujú na výsledky inventarizácie. Inventarizačný zápis obsahuje výsledky porovnania stavu majetku, záväzkov a ich rozdielu, ktorý je uvedený v inventúrnom súpise a toho, ktorý nájdeme uvedený v účtovníctve. Rovnako ako je tomu u inventúrnych súpisoch i pre inventarizačný zápis platí povinnosť úschovy po dobu piatich rokov, ktoré nasledujú po roku, ktorého sa tieto zápisy týkajú. Inventarizačný zápis predstavuje účtovný záznam, prostredníctvom ktorého je preukazovaná vecná správnosť účtovníctva. Povinné náležitosti inventarizačného zápisu uvádza Zákon o účtovníctve v § 30 ods. 3 a sú nimi:

- Obchodné meno alebo názov účtovnej jednotky

- Výsledky porovnania skutočného stavu majetku, záväzkov a rozdielu medzi majetkom a záväzkami s ich účtovným stavom.
- Výsledky zistené posúdením reálnosti ocenenia majetku a záväzkov
- Meno, priezvisko, podpis osôb, ktoré sú zodpovedné za uskutočnenie inventarizácie v účtovnej jednotke. (Zákon o účtovníctve), (Dobšovič, 2008)

Ak sa pri porovnaní skutočných stavov majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov so stavmi vedenými v účtovníctve zistia určité rozdiely, je vhodné takéto **inventarizačné rozdiely** vyčíslit' nielen v peňažných jednotkách, ale pokiaľ je to možné aj v jednotkách množstva. Dôležité je upozorniť na tomto mieste na to, že skutočný stav sa vždy porovnáva so stavom účtovným, ale rozhodujúca je vždy skutočnosť, preto sa vždy bude upravovať stav v účtovníctve podľa stavu skutočného a nie skutočnosť podľa účtovníctva. Porovnanie účtovníctva a skutočnosti sa uskutočňuje prostredníctvom inventúrnych súpisov, ktoré sú na to vhodne graficky upravené. Za inventarizačný rozdiel sú považované dva prípady:

1. Zistený skutočný stav je **nižší** než je stav evidovaný v účtovníctve a takýto zistený rozdiel nie je možné preukázať účtovným záznamom, v tomto prípade sa jedná o **manko**, resp. v prípade peňažných hotovostí a cenín ide o **schodok**.
2. Zistený skutočný stav je **vyšší** než je stav evidovaný v účtovníctve a zistený rozdiel nie je možné preukázať žiadnym účtovným záznamom, v tomto prípade budeme hovoriť o **prebytku**. (Svobodová, 2008), (Dobšovič, 2008)

Svobodová (2008) dodáva, že pod mankom sa rozumie chýbajúci (nenájdenný) majetok dlhodobého hmotného majetku, materiálu, tovaru a podobne, teda ide o majetok, ktorý je vykazovaný v účtovníctve. Pod prebytkom zase rozumie stav, keď v skutočnosti máme stav niektorého majetku (peniaze, materiál a podobne) vyšší než vykazuje účtovníctvo.

Na tomto mieste by som ešte rada zdôraznila, že nie všetky rozdiely zistené inventarizáciou sú inventarizačnými rozdielmi. Ako príklad môžem uviesť, že za manko sa nebude považovať technologické a technické straty, ktoré vzniknú napríklad rozprášením alebo vyschnutím vo výrobnom procese. Jedná sa vlastne o straty v rámci noriem prirodzených úbytkov zásob a to do výšky ekonomicky zdôvodnenej normy stanovenej účtovnou jednotkou pre príslušné účtovné obdobie v internej smernici. Takéto úbytky do výšky stanovenej internou smernicou nie sú z pohľadu účtovníctva a ani dane z príjmov považované za manko ani škodu. Výšku tejto normy si stanovuje účtovná jednotka sama a to na základe viacročných zisťovaní v podmienkach konkrétnej účtovnej jednotky, pričom tieto normy musia byť objektívne, taktiež ekonomicky odôvodnené a každoročne upravované na základne meniacich sa podmienok. Za prebytok alebo manko sa tiež nepovažuje rozdiel zistený porovnaním skutočného stavu so stavom v účtovníctve, ktorý sa dá doložiť účtovným záznamom a ani rozdiel, ktorý vznikne z dôvodu úpravy ocenenia majetku. (Svobodová, 2008), (Dobšovič, 2008)

Zo Zákona o účtovníctve vyplýva pre účtovnú jednotku povinnosť zaúčtovať príslušný inventarizačný rozdiel „do účtovného obdobia, za ktoré sa inventarizáciou

overuje stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov," a preto musia tieto inventarizačné rozdiely byť zaúčtované do termínu riadnej účtovnej závierky. Zákon nestanovuje povinnosť zaúčtovať inventarizačné rozdiely ku koncu účtovného obdobia ale do účtovného obdobia, preto by mala účtovná jednotka zaúčtovať inventarizačné rozdiely bez zbytočného odkladu v tom mesiaci, v ktorom sa zistia. (Zákon o účtovníctve), (Dobšovič, 2008)

Každá inventarizácia umožňuje napraviť účtovný stav majetku a záväzkov o zistené inventarizačné rozdiely oproti stavu skutočnému, ak boli pri inventúre tieto rozdiely zistené a po riadnom vyšetrení taktiež s konečnou platnosťou aj vyčíslené. Jednoznačnou povinnosťou každej účtovnej jednotky je o zistené inventarizačné rozdiely, ktoré sú doložené príslušnými inventúrnymi súpismi, riadne opraviť účtovné stavy majetku a záväzkov vykázané na syntetických a analytických účtoch ku dňu riadnej účtovnej závierky alebo prípadne ku dňu mimoriadnej účtovnej závierky. To vlastne pre nás znamená povinnosť zistené inventarizačné rozdiely riadne zaúčtovať. (Svobodová, 2008)

Ak účtovnej jednotke vznikne **manko**, musí ho zaúčtovať do nákladov na účet 549 – Manká a škody súvzťazne s účtom oprávok ak sa jedná o dlhodobý odpisovaný majetok a následne sa účtuje o vyradení tohto majetku. Ak by sa jednalo o majetok dlhodobý neodpisovaný, **manko** sa zaúčtuje na účet 549 – Manká a škody a súvzťazne s účtom dlhodobého neodpisovaného majetku. Ak vznikne na peňažných prostriedkoch v hotovosti alebo na ceninách **schodok**, je takýto schodok zaúčtovaný ako pohľadávka voči hmotne zodpovednej osobe na účet 335 – Pohľadávky voči zamestnancom. V prípade vzniknutého **prebytku**, je prebytok zaúčtovaný ako prírastok dlhodobého majetku odpisovaného súvzťazne s účtom 384 – Výnosy budúcich období a následne pri odpisovaní sa účtuje vo výške nákladov, resp. pri tvorbe opravných položiek sa preúčtuje hodnota účtu 384 do výnosov. Ak sa jedná o **prebytok** na dlhodobom hmotnom majetku neodpisovanom, príspevková organizácia zaúčtuje tento rozdiel na príslušný majetkový účet a súvzťazne na účet 648 – Ostatné prevádzkové výnosy. (Majorová a Zakhar, 2013)

Tab. 2 Účtovanie vybraných inventarizačných rozdielov

Účtovný prípad	MD	D
Manko u dlhodobého hmotného majetku odpisovaného		
Zostatková cena chýbajúceho DHM	549	08x
Vyradenie DHM z evidencie v obstarávacej cene	08x	02x
Predpis manka k náhrade zamestnancom	335	648
Manko u dlhodobého hmotného majetku neodpisovaného		
Manko DHM neodpisovaného	549	03x
Manko u dlhodobého nehmotného majetku		
Zostatková cena chýbajúceho DNM	549	07x
Vyradenie DNM z evidencie v obstarávacej cene	07x	01x
Predpis manka k náhrade zamestnancom	335	648
Prebytok		
Prebytok DNM ocenený v reprodukčnej obstarávacej cene	041	384
Prebytok odpisovaného DHM ocenený v reprodukčnej obstarávacej cene	042	384
Prebytok neodpisovaného DNM ocenený v reprodukčnej obstarávacej cene	03x	648
Pokladničná hotovosť a ceniny		
Schodok pokladničnej hotovosti	335	211
Schodok cenín	335	213
Prebytok v pokladnici	211	648
Prebytok cenín	213	648
Záväzky		
Ak je skutočný stav záväzkov nižší ako stav účtovný	32x, 33x, 36x, 37x, 47x	648, 668
Ak je skutočný stav záväzkov vyšší ako stav účtovný	548	32x, 33x, 36x, 37x, 47x

Zdroj: Inventarizácia majetku a záväzkov, 2008

5.2 Inventarizačná smernica

Vzhľadom k tomu, že inventarizácia majetku, záväzkov a rozdielu medzi majetkom a záväzkami je v Zákone o účtovníctve upravená iba rámcovo, účtovná jednotka má možnosť stanoviť si priebeh ako aj spôsob vykonania inventarizácie svojou internou inventarizačnou smernicou. Inventarizačná smernica by podľa Mrázikovej (2014) mala obsahovať:

- Obchodné meno alebo názov účtovnej jednotky
- Sídlo právnickej osoby alebo bydlisko fyzickej osoby – podnikateľa
- Miesto podnikania
- Deň, kedy sa začína vykonávanie inventúry
- Deň, ku ktorému sa inventúra vykoná
- Deň skončenia inventúry
- Miesto, kde je majetok uložený
- Meno, priezvisko a podpisový záznam hmotne zodpovednej osoby za príslušný druh majetku
- Zloženie inventarizačnej komisie
- Spôsob, ako budú vyúčtované inventarizačné rozdiely.

Svobodová (2008) obsah inventarizačnej smernice bližšie špecifikuje. Uvádza, že inventarizačná smernica by mala obsahovať presné vymedzenie predmetu inventarizácie, t.j. majetku a záväzkov v účtovnej jednotke, stanovenie orgánov, ktoré budú inventarizáciu majetku a záväzkov zaisťovať (napr. ústredná a čiastkové inventarizačné komisie vrátane ich počtu a menovitého zloženia), aké sú povinnosti a práva orgánov zabezpečujúcich inventarizáciu, stanovenie termínov inventarizácie, časový harmonogram jednotlivých činností inventarizácie, spôsob vykonávania inventarizácie a zaznamenávania inventúrnych stavov v inventúrnych súpisoch, spôsob ako sa budú prejednávať výsledky inventarizácie a v neposlednej rade by mala obsahovať i stanovenie uskutočňovania mimoriadnych inventúr (napríklad ak dôjde ku zmene osoby, ktorá je hmotne zodpovedná za zverený majetok) a taktiež nesmie chýbať ani spôsob uchovávanía účtovných písomností o inventarizácii.

Březinová (2001) dopĺňa, že každá smernica musí byť zameraná nielen na vlastnú podstatu inventarizácie vo vzťahu k jej účelu, ale i na lehoty na uskutočňovanie inventarizácie, zvláštnosti inventarizácie a inventúr u jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, techniku a organizáciu inventarizácie, spracovanie inventarizačných súpisov, zisťovanie inventarizačných rozdielov, ich posudzovanie, zaúčtovanie atď.

Vďaka tomu, že inventarizačná smernica konkretizuje uskutočnenie inventarizácie, pomáha tak dosiahnuť cieľ nielen splnenia ustanovení Zákona o účtovníctve, v ktorom je upravená i problematika inventarizácie majetku a záväzkov, ale taktiež napomáha zaistiť preukaznosť stavu, reálnosť stanovených cien, ale i funkciu ochrany majetku a zodpovednosť zaň. (Svobodová, 2008)

Vzhľadom ku pomerne rozsiahlym kompetenciám, ktoré sú pridelené jednotlivým účtovným jednotkám, je veľmi dôležité, aby každá jednotka pri vypracovávaní vlastnej inventarizačnej smernice pamätala na dlhodobejší charakter vecnej stránky smernice a zohľadňovala pritom i organizačnú štruktúru účtovnej jednotky, avšak netreba zabudnúť ani na priebežnú aktualizáciu tohto pokynu. (Podhorský a Svobodová, 2002)

Inventarizačnú smernicu si musí každá účtovná jednotka vytvoriť a prispôbiť svojim vlastným podmienkam. Tak ako Dobšovič (2008) uvádza: „*Táto smernica by mala obsahovať hlavné zásady pre správne a včasné vykonanie inventarizácie celého majetku a záväzkov, vrátane pokynov na ich zabezpečenie. Rozsah a obsah smernice závisí od štruktúry a objemu aktivít príslušnej účtovnej jednotky.*“ Každá inventarizačná smernica by mala účtovnej jednotke dávať odpoveď na otázky, medzi ktoré patrí napríklad aký je dôvod vykonávania inventarizácie (riadna alebo mimoriadna inventarizácia), aký je časový harmonogram uskutočnenia inventarizácie, kto je zodpovedný za vykonanie jednotlivých činností a taktiež za zistené inventarizačné rozdiely, kto je členom inventarizačnej komisie, ako budú vyhotovené inventúrne súpisy a taktiež ako budú vyúčtované zistené inventarizačné rozdiely. (Dobšovič, 2008)

5.2.1 Časový harmonogram inventarizácie

Súčasťou inventarizačnej smernice by mal byť i harmonogram práci vykonávaných počas inventarizácie, tzv. rámcový časový plán. Takýto časový harmonogram by mal obsahovať informácie o vymenovaní inventarizačných komisií, vymedzenie predmetu inventarizácie, spôsob akým budú inštruovaní zamestnanci inventarizačných komisií a taktiež musí časový harmonogram vymedziť lehoty pre vykonávanie jednotlivých inventarizácií. Treba dodať, že správne rozvrhnutie všetkých inventarizačných prác, stanovenie si termínov uskutočnenia, organizačného zaisťovania a samotné uskutočnenie patrí medzi veľmi dôležité práce, pretože v prípade nevhodnej voľby zamestnancov alebo termínov dochádza ku nepriaznivému ovplyvneniu priebehu inventarizácie majetku a záväzkov v účtovnej jednotke. (Svobodová, 2008)

Keďže proces inventarizácie majetku a záväzkov je v každej účtovnej jednotke rôzne náročný a zložitý, každá účtovná jednotka si môže časový harmonogram vykonávania jednotlivých prác inventarizácie určiť sama na základe vypracovania vlastného časového harmonogramu inventarizácie.

5.2.2 Inventarizačné komisie

Riadne zostavenie a fungovanie inventarizačných komisií je prvoradým predpokladom ku zabezpečeniu inventarizácie majetku a záväzkov vo veľa účtovných jednotkách. Spravidla sa v účtovných jednotkách s ohľadom na veľkosť a rozsah jednotky, zriaďuje ústredná inventarizačná komisia, ktorá ďalej menuje jednotlivé čiastkové inventarizačné komisie. Jednotlivé čiastkové inventarizačné komisie sú určené na konkrétne uskutočňovanie jednotlivých druhov inventarizácie, napríklad inventarizácia dlhodobého majetku, inventarizácia zásob, inventarizácia stavov účtov a podobne. Vo väčšine prípadov je vždy jednotlivý člen ústrednej komisie súčasne i vedúcim (predsedom) čiastkovej inventarizačnej komisie. Činnosť ústrednej inventarizačnej komisie sa sústreďuje na riadenie, koordinovanie a kontrolu čiastkových inventarizačných komisií a taktiež ich úlohou je zaistiť riadnu inštrukciú všetkých členov čiastkových inventarizačných komisií. Čiastkové

inventarizačné komisie majú za úlohu konkrétne uskutočnenie inventarizácie. (Svobodová, 2008)

Podľa Zakhara (2011) by členom inventarizačnej komisie mal byť i zamestnanec, ktorý inventarizovaný majetok pozná, vie ako a nakoľko je majetok v účtovnej jednotke využívaný, či nie je poškodený alebo prípadne či jeho úžitková hodnota nie je nižšia ako je jeho hodnota v účtovníctve po odpočítaní oprávok. Toto všetko by malo byť preverené pomocou inventúry a všetky zistené skutočnosti by sa mali uviesť do inventúrneho súpisu majetku, ktorého sa tieto skutočnosti týkajú.

Majorová a Zakhar (2013) dodávajú, že každá inventarizačná komisia by mala pozostávať aspoň z troch členov, z ktorých jeden je predseda poverený jej vedením. Vymenovanie členov čiastkovej inventarizačnej komisie je písomné a môže byť uskutočnené dvoma formami, buď ako menovanie každého člena samostatne alebo môže ísť o vymenovanie v rámci príkazu na vykonanie inventarizácie. Súčasťou príkazu na vykonanie inventarizácie by malo byť i definovanie jednotlivých činností a povinností členov inventarizačnej komisie, prípadne môžu tieto záležitosti byť definované v smernici na vykonanie inventarizácie.

Činnosti inventarizačnej komisie môžeme rozdeliť do troch okruhov – pred začiatkom inventúry, počas výkonu inventúry a po ukončení inventúry. Pred začiatkom vykonania inventúry je úlohou inventarizačnej komisie napríklad preveriť platnosť interného predpisu, príprava inventarizačných písomností, ďalšou úlohou je príprava časového harmonogramu vykonania inventarizácie, kontrola uzavretia dohôd o hmotnej zodpovednosti s príslušnými zamestnancami, ale patrí sem i kontrola pripravenosti majetku na vykonanie inventúry. Počas výkonu inventúry má inventarizačná komisia na starosti zistiť skutočný stav majetku a záväzkov, musia tiež vyhotoviť inventúrne súpisy, ktoré musia obsahovať podpisy hmotne zodpovedných zamestnancov i členov inventarizačnej komisie, ďalej musí komisia napríklad i zistiť, či nejaký majetok už v organizácii nie je nepotrebný, v akom stave sa majetok nachádza, musí sa tiež posúdiť ocenenie majetku v účtovníctve a neposlednom rade musia i analyzovať stav záväzkovo-pohľadávkových vzťahov. Po skončení inventúry musí inventarizačná komisia odsúhlasiť zistené skutočné stavy s tými v účtovníctve, ďalej musia vyčíslit' prípadné zistené inventarizačné rozdiely a vytvoriť návrh na vysporiadanie prípadných inventarizačných rozdielov, ako aj vytvoriť inventarizačný zápis s potrebnými náležitosťami. (Mintál, 2007)

Je veľmi dôležité, aby zamestnanci účtovnej jednotky, ktorí sú vymenovaní za členov inventarizačných komisií pristupovali s ohľadom na význam a poslanie inventarizácie ku plneniu všetkých úloh riadne a zodpovedne. Zároveň je potrebné, aby boli inventarizačné práce zorganizované tak, aby ku úplnému a správne zisteniu stavu majetku, záväzkov a rozdielu medzi majetkom a záväzkami došlo bez narušenia bežnej prevádzky v účtovnej jednotke. (Svobodová, 2008), (Stráhlová, 2009)

6 Vlastná práca

6.1 Charakteristika zvolených príspevkových organizácií

Pre svoju bakalársku prácu som si na spracovanie vybrala päť príspevkových organizácií, ktorých zriaďovateľom je samosprávny kraj. Konkrétne sa jedná o päť príspevkových organizácií pôsobiacich v Slovenskej republike zriadených vyšším územným celkom, ktorým je Trenčiansky samosprávny kraj. Vzhľadom k tomu, že niektoré oslovené organizácie nesúhlasili so zverejnením ich názvov, rozhodla som sa využiť obecnjšie pomenovania týchto organizácií a to prostredníctvom písmen A, B, C, D a E.

Trenčiansky samosprávny kraj ako zriaďovateľ mojich zvolených príspevkových organizácií, je jedným z ôsmich samosprávnych krajov, na ktoré je územie Slovenskej republiky rozčlenené. Na základe zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 221/1996 Z. z. o územnom a správnom členení Slovenskej republiky bolo vytvorených osem krajov, medzi ktoré patril i Trenčiansky kraj. Neskôr však dochádza na základe zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 302/2001 Z. z. o samosprávnych krajoch ku zriadeniu ôsmich samosprávnych krajov, ktoré sú totožné s predchádzajúcim územno-správnym členením, avšak z pôvodného Trenčianskeho kraja sa stáva Trenčiansky samosprávny kraj (ďalej len „TSK“). Ku zmene dochádza ku 1.1.2012. Samosprávne orgány Trenčianskeho samosprávneho kraja, ktorými sú predseda a poslanci, sú volení občanmi v priamych voľbách. TSK je zriaďovateľom veľkého počtu rozpočtových a príspevkových organizácií a to v rozmanitých oblastiach, od kultúry, cez vzdelávanie, sociálne zabezpečenie až po oblasť zdravotníctva a dopravy. Kraj tieto organizácie nielen že zriaďuje, zakladá, ale i kontroluje a napokon i zrušuje. Organizácie zriaďované Trenčianskym samosprávnym krajom sú označované ako tzv. organizácie v zriaďovateľskej pôsobnosti (OvZP). (tsk.sk, 2015)

Príspevková organizácia A je múzeom s dlhoročnou históriou, ktorá je zaradená medzi organizácie v zriaďovateľskej pôsobnosti TSK v kategórii kultúrnych služieb. Príspevkové organizácie pod označením B, C a D sú strednými školami pôsobiacimi v meste Trenčín, ktoré zriaďuje TSK v oblasti vzdelávania. Pod organizáciou E sa skrýva školské zariadenie. Všetky zvolené organizácie sú subjektmi verejnej správy, ktoré keďže sú zriadené samosprávnym krajom, v našom prípade vyšším územným celkom – Trenčianskym samosprávnym krajom, sú napojené na rozpočet svojho zriaďovateľa pomocou príspevkov, tak ako to vyplýva z definície samotných príspevkových organizácií.

6.2 Inventarizačné smernice zvolených príspevkových organizácií

Tak ako vyplýva zo Zákona o účtovníctve, všetky príspevkové organizácie majú povinnosť inventarizovať svoj majetok, záväzky ako aj rozdiel medzi majetkom

a záväzkami. Keďže ale proces inventarizácie majetku a záväzkov je v Zákone o účtovníctve upravený iba rámcovo, každá zo zvolených príspevkových organizácii má vypracovanú vlastnú inventarizačnú smernicu, v ktorej si každá z organizácií bližšie špecifikuje priebeh vykonania inventarizácie. Vzhľadom k tomu, že každej organizácii je povolené, aby si priebeh a spôsob vykonania inventarizácie upravila sama, jednotlivé smernice sa od seba vzájomne odlišujú. Z tohto dôvodu sa budem snažiť analyzovať jednotlivé inventarizačné smernice, identifikovať ich silné a slabé stránky a následne navrhnúť, ako by mohla inventarizačná smernica pre zvolené príspevkové organizácie vyzeráť. Analýzu jednotlivých inventarizačných smerníc príspevkových organizácií doplním o výsledky vnútorného auditu, ktorý bol vykonaný v každej zo skúmaných príspevkových organizácií v roku 2014. Správy o vykonaní auditu mi boli poskytnuté k nahliadnutiu na Trenčianskom samosprávnom kraji, kde sú archivované. Zodpovední zamestnanci mi umožnili zapísať si nedostatky zistené kontrolou ohľadne vykonania inventarizácie, pretože práve tejto oblasti sa vo svojej bakalárskej práci venujem. Vnútorný audit bol v každej organizácii vykonávaný na základe zákona č. 502/2001 Z. z. o finančnej kontrole a vnútornom audite, v znení neskorších predpisov.

6.2.1 Inventarizačná smernica organizácie A

Inventarizačná smernica príspevkovej organizácie A je podľa môjho názoru pomerne stručná. Celkovo má rozsah iba 3 strany a naozaj obsahuje iba tie najzákladnejšie informácie ohľadom vykonania inventarizácie. Inventarizačná smernica bola vypracovaná ešte v roku 2003 a odvtedy neprešla žiadnymi zmenami. Na začiatku samotnej inventarizačnej smernice príspevková organizácia A uvádza aký majetok bude v organizácii podliehať inventarizácii. Prvou skupinou sú aktíva, medzi ktoré patrí hmotný a nehmotný investičný majetok, ďalej dlhodobý hmotný majetok s cenou obstarania od 500 Sk do 20 000 Sk, finančné investície, zásoby, pohľadávky, peniaze v hotovosti a na účtoch v bankách. Druhou skupinou sú pasíva. Hneď v úvode smernice vidím jeden z jej vážnych nedostatkov, ktorý vyplýva z faktu, že inventarizačná smernica bola vypracovaná ešte v roku 2003. To, že inventarizačná smernica neprešla od roku 2003 žiadnymi úpravami spôsobuje neaktuálnosť smernice. Pri dlhodobom majetku je obstarávacia cena uvedená ešte v slovenských korunách, aj napriek tomu že oficiálnou menou Slovenskej republiky je od roku 2009 euro. Tu môžeme vidieť, že organizácie veľakrát naozaj nekladú príliš veľký dôraz na vykonanie samotnej inventarizácie i keď inventarizácia tvorí neoddeliteľnú časť riadne a správne vedeného účtovníctva. Nasleduje stručná charakteristika inventarizácie, čo sa pod ňou rozumie a akým spôsobom sa vykonáva. V smernici je ďalej uvedený termín, ku ktorému sa inventarizácia vykonáva, a to ku 31.12. bežného roka, avšak čo mi na tomto mieste chýba je zmienka aj o ostatných druhoch inventarizácií. Môže sa totiž stať, že v organizácii dôjde ku nečakaných udalostiam, kedy bude organizácia musieť uskutočniť inventarizáciu mimoriadnu, tak ako je táto povinnosť zakotvená v Zákone o účtovníctve. Preto by som na tomto mieste určite uviedla i povinnosť vykonať inventarizáciu mimoriadnu ak

v organizácii nastanú nečakané udalosti, ku ktorým napríklad patria vlámanie, živelná pohroma, prípadne zlúčenie, rozdelenie alebo zrušenie organizácie.

Ďalšia časť smernice sa venuje inventarizačnej komisii, ktorá je menovaná riaditeľom organizácie na to, aby vykonala inventúru majetku a záväzkov. Čo však v inventarizácii podľa môjho názoru chýba je bližšie určenie úloh, ktoré inventarizačné komisie majú vykonať jednak pred zahájením inventúry, v priebehu a po skončení samotnej inventúry. Smernica jasne nedefinuje povinnosti inventarizačnej komisie.

V smernici je ďalej bližšie vymedzený spôsob vykonania inventúry. Smernica jasne uvádza pri akom druhu majetku sa bude vykonávať inventúra fyzická a pri akom je potrebné vykonať inventúru dokladovú. Táto problematika je v inventarizačnej smernici upravená dostatočne a hlavne prehľadne.

V smernici nasleduje zmienka o inventúrnych súpisoch, ktoré sú podľa Zákona o účtovníctve povinnými inventarizačnými písomnosťami, a zároveň smernica obsahuje i zoznam povinných náležitostí, ktoré musí každý inventúrny súpis obsahovať, avšak tento zoznam nie je opäť spracovaný podľa platného Zákona o účtovníctve. Niektoré povinné náležitosti tu chýbajú. Ďalej v inventarizačnej smernici organizácie A nenachádzam vôbec zmienku o vypracovaní inventarizačného zápisu, ako ďalšiu inventarizačnú písomnosť, ktorú by mali členovia inventarizačnej komisie vypracovať po vykonaní samotnej inventarizácie. Inventarizačný zápis by mal obsahovať informácie o priebehu, ako aj výsledku inventúry. Zákon o účtovníctve aj v tomto prípade stanovuje povinné náležitosti, ktoré musí inventarizačný zápis obsahovať a preto sa domnievam, že by bolo vhodné, aby organizácia do svojej smernice zahrnula i oblasť týkajúcu sa vypracovania inventarizačných zápisov.

Čo mi však v smernici jednoznačne chýba, je akákoľvek informácia o prípadných inventarizačných rozdieloch. Ak by bol inventarizáciou zistený nesúlad medzi stavom majetku a záväzkov v účtovníctve a ich skutočným stavom, je potrebné takéto inventarizačné rozdiely správne zaúčtovať, tak aby bol skutočný stav zhodný so stavom v účtovníctve.

V záverečnej časti smernice nájdeme pár viet o vytvorení škodovej a likvidačnej komisie a taktiež aká je ich úloha. Opäť si tu ale všimnem už vyššie spomínaný nedostatok, ktorý spočíva v použití slovenských korún namiesto eura.

Vzhľadom ku vyššie uvedeným nedostatkom inventarizačnej smernice organizácie A, by som organizácii hlavne odporučila pravidelne sledovať zmeny v platnej legislatíve a na základe toho aktualizovať údaje uvedené v smernici, aby nedošlo ku nedorozumeniam pri uskutočňovaní inventarizácie. Ďalej si myslím, že smernica je pomerne stručná a obsahuje naozaj iba tie najzákladnejšie informácie, avšak s ohľadom na dôležitosť vykonanie inventarizácie, by som v smernici uviedla čo možno najviac informácií o spôsobe vykonania inventarizácie s cieľom zjednodušiť prácu inventarizačným komisiám.

V organizácii bola v roku 2014 vykonaná vnútorná finančná kontrola, ktorou boli zistené i viaceré nedostatky týkajúce sa vykonania inventarizácie majetku a záväzkov v organizácii A. Kontrolou bola vytknutá neaktuálnosť inventarizačnej

smernice, z čoho vyplynula povinnosť organizácie odstrániť tento závažný nedostatok. Ako ďalšie nedostatky zistené kontrolou zapísané v Správe o vykonaní kontroly sú napríklad body:

- Inventarizácia nebola vykonaná pri každom majetku organizácie
- Neboli vyhotovené všetky inventúrne súpisy
- Niektoré inventúrne súpisy neobsahovali všetky povinné náležitosti a údaje dané Zákonom o účtovníctve.
- Viacnásobné porušenie Postupov účtovania.

6.2.2 Inventarizačná smernica organizácie B

Inventarizačná smernica organizácie B je vypracovaná už na prvý pohľad oveľa podrobnejšie než bola smernica organizácie A, čo možno usúdiť na základe jej rozsahu. Smernica má až osem strán, ale zároveň sú k nej pridané prílohy, vydaná bola v roku 2010. Aj napriek tomu, že je oveľa podrobnejšia, i tu by som upozornila na to, že smernica je pomerne stará a nemusí zodpovedať súčasným požiadavkám platnej legislatívy. Predsa len od roku 2010 mohlo dôjsť ku niekoľkým zmenám a preto by i organizácia B mala dbať na pravidelnú aktualizáciu smernice.

V úvode inventarizačnej smernice je odkaz na legislatívu, o ktorú sa smernica opiera a tou je Zákon o účtovníctve, ako jediný predpis upravujúci problematiku inventarizácie majetku a záväzkov na Slovensku. Určite je toto úvodné ustanovenie vhodné do inventarizačnej smernice zaradiť, aby sa bolo možné v prípade akýchkoľvek nedorozumení odkázať ihneď na tento zákon, na základe ktorého je inventarizačná smernica vypracovaná.

Inventarizačná smernica organizácie B je rozčlenená na 12 článkov, čo určite považujem za veľké pozitívum, pretože to pridáva na prehľadnosti smernice. V závere je taktiež odkaz na príslušné prílohy ku smernici, medzi ktorými nechýbajú vzory jednak príkazu na vykonanie inventarizácie a taktiež inventarizačného zápisu, čo je jednoznačne veľkým prínosom pre zamestnancov organizácie, ktorí budú vykonávať inventarizáciu a budú taktiež niesť zodpovednosť za jej správne vykonanie. Tieto prílohy zjednodušia a najmä sprehládna prácu inventarizačných komisií vďaka vopred pripraveným vzorom, ktoré už len stačí vyplniť pre konkrétny inventarizovaný majetok. Prílohy považujem za obrovské plus inventarizačnej smernice organizácie B.

Prvý článok inventarizácie je zameraný na vymedzenie predmetu inventarizácie, čo všetko v organizácii inventarizácii podlieha a obsahuje tiež charakteristiku inventarizácie a inventúry. V druhom článku sa inventarizácia venuje vymedzeniu druhov inventarizácie, pretože tak ako som spomínala pri smernici organizácie A, nemusí sa jednať iba o povinnosť vykonania riadnej inventarizácie, ale dôležité je myslieť pri mimoriadnych udalostiach i na vykonanie inventarizácie mimoriadnej. Toto ustanovenie v smernici organizácie A chýbalo. Článok 3 sa zaoberá spôsobom vykonania inventarizácie prostredníctvom inventúry. Prehľadne uvádza, kedy je potrebné pri akom druhu majetku uskutočniť inventúru fyzickú a kedy naopak

inventúru dokladovú. Jediný nedostatok tohto článku je opäť, tak ako tomu bolo v smernici organizácie A, chybne uvedený údaj o povinnosti inventarizovať peňažné prostriedky najmenej štyrikrát za účtovné obdobie. Táto chyba je spôsobená faktom, že smernica nebola od roku 2010 žiadnym spôsobom pozmenená a teda nezohľadňuje zmeny v Zákone o účtovníctve ku ktorým medzičasom došlo. Rada by som vyzdvihla podrobné definovanie majetku, ktorý podlieha dokladovej inventúre. Naozaj veľmi podrobne sa v rámci článku 3 venuje dokladovej inventúre, kde vymedzuje okrem majetku podliehajúceho dokladovej inventúre i spôsob ako túto inventúru vykonať. Na záver článku 3 organizácia uvádza i prípady kedy je nutné vykonať kombinovanú inventúru. Článok 4 je zameraný na presný postup ako inventarizáciu vykonať. V niekoľkých bodoch zhrňa, ako sa má pri uskutočňovaní inventarizácie postupovať, tak aby inventarizačná komisia presne vedela ako pri inventarizácii krok po kroku postupovať a na nič nezabudla. Ďalší článok 5 stanovuje termíny, ku ktorým má inventarizačná komisia vykonať jednotlivé inventúry a zároveň pripomína i povinnosť zaúčtovať nájdené inventarizačné rozdiely do účtovného obdobia, za ktoré sa inventarizácia vykonáva. Článok 6 je zameraný na úlohy inventarizačných komisií, ktoré sú v smernici rozdelené do troch oblastí, a to pred zahájením inventúry, v priebehu inventúry a po uskutočnení samotnej inventúry. Toto je oblasť ktorú smernica organizácie A vôbec neupravovala a preto som veľmi rada, že v organizácii B na túto oblasť nezabudli a do svojej smernice ju zaradili, vďaka čomu by sa pri vykonávaní inventarizácie nemalo na nič zabudnúť. V smernici nasledujú dve kapitoly týkajúce sa inventarizačných písomností - inventúrneho súpisu a inventarizačného zápisu. Pri oboch písomnostiach sú uvedené aj ich povinné náležitosti podľa Zákona o účtovníctve. Avšak v prípade náležitostí inventarizačného zápisu sú už dnes povinné náležitosti pomerne zredukované, preto by bolo správne tieto náležitosti trochu upraviť podľa v súčasnosti platného Zákona o účtovníctve. Smernica organizácie B nezabúda a v článku 9 sa venuje i prípadným inventarizačným rozdielom, ktoré by mohli byť inventarizáciou odhalené. Smernica charakterizuje jednotlivé typy inventarizačných rozdielov a ich zaúčtovanie. V závere inventarizačnej smernice organizácie B nájdeme v posledných troch článkoch ustanovenia týkajúce sa opráv v inventúrnych súpisoch (podmienky, za ktorých sa môžu opravy v súpisoch uskutočniť), archivácie inventarizačných písomností a záverečné ustanovenie o účinnosti inventarizácie.

V organizácii B bol vykonaním vnútornej finančnej kontroly v roku 2014 zistený taktiež nedostatok v uskutočnenej inventarizácii za rok 2013. Zisteným nedostatkom bolo, že v organizácii nebola v roku 2013 vykonaná dokladová inventarizácia všetkých účtov, nakoľko neboli doložené potrebnými dokladmi preukazujúcimi dané zostatky.

Čo sa týka práve hodnotenej smernice organizácie B, myslím si, že táto smernica je vypracovaná naozaj pomerne podrobne, obsahuje všetky dôležité informácie, ktoré ku vykonaniu inventarizácie potrebuje inventarizačná komisia poznať. V smernici sú obsiahnuté všetky dôležité definície pojmov, ktoré sa v súvislosti s inventarizáciou objavujú, nájdeme tam postup ako inventarizáciu vykonať, aké písomnosti treba vyhotoviť v spojení s inventarizáciou a nechýbajú uvedené ani

termíny, kedy je organizácia povinná inventarizáciu vykonať. V smernici síce sú uvedené úlohy inventarizačnej komisie, avšak chýba mi tu popis inventarizačnej komisie a jej členov, či bude organizácia menovať iba ústrednú inventarizačnú komisiu alebo aj čiastkové komisie, prípadne koľko týchto inventarizačných komisií bude. Musím však pochváliť prácu zamestnancov organizácie, ktorí inventarizačnú smernicu vypracovali, pretože až na pár malých nedostatkov ju považujem za naozaj odborne a kvalitne vypracovaný interný predpis.

6.2.3 Inventarizačná smernica organizácie C

Tak ako som sa pri analýze jednotlivých inventarizačných smerníc mohla presvedčiť, najväčším problémom je „vek“ inventarizačných smerníc. Aj inventarizačná smernica organizácie C pochádza ešte z roku 2009, z čoho môžu vznikáť rôzne problémy pri vykonávaní inventarizácie, pretože smernica by mala byť akosi pomôckou členom inventarizačných komisií, avšak v prípade, že nie je vypracovaná na základe aktuálne platných právnych predpisov, môže dochádzať ku nedorozumeniam pri uskutočňovaní inventarizácie majetku a záväzkov.

Rozsahom má smernica 5 strán a je opäť podobne ako inventarizačná smernica organizácie B rozčlenená na 5 článkov. V smernici sú tento krát obsiahnuté i úvodné ustanovenia o zodpovednosti vedúceho zamestnanca za zverejnenie smernice medzi podriadených zamestnancov a o jeho povinnosti kontrolovať dodržiavanie smernice.

Veľmi podobne ako tomu bolo v prípade inventarizačnej smernice organizácie B i v tejto smernici je v článku 1 venovaná pozornosť právnej úprave. Veľmi pekne popisuje podľa akých paragrafov Zákona o účtovníctve má organizácia povinnosť inventarizovať majetok a záväzky, kde nájdeme upravený spôsob vykonania inventarizácie a nezabúda ani na odkaz na Postupy účtovania, kde je pre príspevkové organizácie upravený spôsob účtovania inventarizačných rozdielov. Naozaj musím pochváliť organizáciu za veľmi prehľadné spracovanie právnej úpravy inventarizácie majetku a záväzkov, na základe ktorého každý zamestnanec vie, ktorý právny predpis a konkrétne paragrafy mu v prípade komplikácií pomôžu.

Článok 2 má názov Všeobecné ustanovenia a v podstate tvorí najväčšiu časť inventarizačnej smernice. Organizácia do nej zahrnula väčšinu oblastí, ktoré by mali byť inventarizačnou smernicou upravené. Na začiatku článku 2 sa nachádza charakteristika inventarizácie, určenie kto je zodpovedný za zabezpečenie inventarizácie majetku a záväzkov, nasleduje zmienka o inventarizačných komisiách. Čo sa týka menovania jednotlivých členov inventarizačných komisií, ústrednej i čiastkových, ako aj povinností a úloh ktoré musia jednotliví členovia inventarizačných komisií splniť, týmto oblastiam sa smernica vôbec nevenuje a preto by som odporučila ich do smernice doplniť. Naopak smernica na rozdiel od prechádzajúcich smerníc navyše obsahuje zmienku o povinnom preškolení zamestnancov, ktorí sa budú na vykonávaní inventarizácie podieľať, čo určite pomôže k tomu, aby inventarizácia bola uskutočnená správne a v súlade s platnou legislatívou. V smernici nájdeme i vymedzenie majetku, ktorý podlieha inventúre fyzickej, ktorý naopak inventúre dokladovej alebo kombinovanej, avšak bližšia charakteristika

fyzickej, dokladovej a kombinovanej inventúre tu chýba. Čo sa týka dokumentácie a písomností inventarizácie, tejto problematike je určených pár riadkov, kde sú spomenuté dva typy povinných inventarizačných písomností (inventúrne súpisy a inventarizačné zápisy), avšak podstatné a povinné náležitosti, ktoré by mali tieto písomnosti obsahovať tu uvedené nenájdeme. To však podľa môjho názoru nie je až taký veľký nedostatok, pretože v smernici je odkaz na príslušný paragraf Zákona o účtovníctve, kde všetky tieto povinné údaje nájdeme uvedené. Posledná časť článku 2 je venovaná inventarizačným rozdielom, ich bližšiemu vymedzeniu a následne vysporiadaniu sa so vzniknutými inventarizačnými rozdielmi, ako aj vyvodeniu zodpovednosti za vzniknuté rozdiely. Nesprávny je v tomto článku, tak ako aj v prípade predchádzajúcich dvoch inventarizačných smerníc, údaj o povinnej inventarizácii peňažných prostriedkov v hotovosti štyrikrát ročne, čo nezohľadňuje zmenu v Zákone o účtovníctve, kedy v súčasnosti má účtovná jednotka povinnosť inventarizovať peňažné prostriedky v hotovosti iba ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Čo naozaj musím v smernici organizácie C vyzdvihnúť je článok 3 upravujúci oblasť, ktorú som v predchádzajúcich smerniciach upravenú nenašla a to je účtovanie inventarizačných rozdielov. Smernica prehľadne uvádza ako zaúčtovať nájdené inventarizačné rozdiely, čo je určite pomôckou pre členov inventarizačných komisií.

Smernica organizácie C navyše obsahuje aj postup pri oceňovaní majetku a záväzkov podľa výsledkov inventarizácie, ktorý je obsiahnutý v článku 4. Článok 4 uvádza ako má organizácia postupovať pri znížení ocenenia majetku ako prechodného tak trvalého charakteru a ako postupovať pri zvýšení ocenenia záväzkov. Posledný článok 5 obsahuje len záverečné ustanovenia o platnosti smernice.

Vnútorňá finančná kontrola v organizácii v roku 2014 poukázala práve aj na fakt, že inventarizačná smernica nebola dlhšiu dobu aktualizovaná a preto následne odporučili aktualizovať interné smernice a medzi nimi i smernicu inventarizačnú. Ďalej kontrola poukázala i na to, že opäť aj v organizácii C nebola vykonaná dokladová inventarizácia všetkých účtov, pretože neboli predložené potrebné doklady.

Na záver rozboru inventarizačnej smernice by som rada dodala, že smernica v podstate obsahuje základné oblasti, aké by mala obsahovať, avšak je tu pár náležitostí, ktoré v smernici upravené nie sú. Napríklad sa jedná o druhy inventarizácií, ktoré má organizácia vykonávať, ide o inventarizáciu riadnu alebo zároveň i mimoriadnu. Smernica neobsahuje ani postup ako sa má inventarizácia vykonávať, úlohy inventarizačných komisií chýbajú taktiež a síce nie sú v smernici upravené náležitosti jednotlivých inventarizačných písomností, nájdeme tu aspoň odkaz na právny predpis, kde tieto náležitosti uvedené sú. Myslím si však, že zaradenie týchto podstatných náležitostí do smernice by bolo prehľadnejšie. Na druhej strane vyzdvihujem zaradenie problematiky oceňovania majetku a záväzkov do inventarizačnej smernice.

6.2.4 Inventarizačná smernica organizácie D

Inventarizačná smernica organizácie D je spracovaná skutočne veľmi podrobne a podľa môjho názoru je jednoznačne najlepšie vypracovanou inventarizačnou smernicou medzi porovnávanými príspevkovými organizáciami. Už len pri prvom prelistovaní smernice som bola príjemne prekvapená ako prehľadne a podrobne spracováva jednotlivé oblasti týkajúce sa inventarizácie. Rozsah smernice organizácie D je deväť strán, rozčlenená je až na 11 kapitol a myslím si, že ostatné skúmané príspevkové organizácie by si mohli túto inventarizačnú smernicu zobrať za príklad a vypracovať si tú svoju podobným spôsobom. Smernica však pochádza z roku 2011 a ešte stále nie je najaktuálnejšou smernicou spomedzi hodnotených smerníc.

V prvej, tzv. všeobecnej časti nájdeme odkaz na legislatívu, ktorá uskutočňovanie inventarizácie upravuje, nájdeme tu definíciu samotnej inventarizácie a taktiež tu nájdeme definovaný predmet inventarizácie. Na tomto mieste by som rada vyzdvihla prehľadnosť spracovania predmetu inventarizácie, kde pri každom druhu majetku je uvedená hranica jeho vstupnej ceny, kedy je už považovaný za ten konkrétny majetok, ktorý podlieha inventarizácii.

Druhá časť smernica sa venuje charakteristike druhov inventarizácie a presnému vymedzeniu prípadov, kedy sa riadna, príp. mimoriadna inventarizácia musí uskutočniť. Opäť tu ale pozorujem drobnú chybičku v podobe niekoľko krát spomínaného nesprávneho uvedenia povinnosti inventarizovať peňažné prostriedky v hotovosti štyrikrát v priebehu účtovného obdobia. Tretia časť je venovaná inventarizačným komisiám, kde je upravené nielen menovanie ústrednej a čiastkových inventarizačných komisií, ich členov a vedúcich, ale ďalej bližšie vymedzuje i zloženie jednotlivých komisií. Chýbajú však opäť definované úlohy a povinnosti inventarizačných komisií, ktoré musia pri inventarizácii vykonávať. Ďalšia časť štyri je venovaná určeniu zodpovednosti za vykonanie inventarizácie.

Časť päť sa zaoberá spôsobom vykonávania inventarizácie, bližšie špecifikuje fyzickú a dokladovú inventúru. Síce veľmi pekne uvádza, kto zo zamestnancov organizácie musí byť pri fyzickej inventúre prítomní, avšak chýba tu akékoľvek vymedzenie majetku, ktoré fyzickej inventúre podlieha. Podobne je tomu pri dokladovej inventúre, kde organizácia jednak nesprávne uvádza že sa jedná o „*dokladovú inventarizáciu*“ a okrem toho tu opäť nevymedzuje majetok, ktorý dokladovej inventúre podlieha. V časti 6 je popísaná príprava inventarizácie, ktorá sa doposiaľ v analyzovaných inventarizačných smerniciach nenachádzala. Veľmi pekne sú tu popísané prípravné práce inventarizácie vrátane toho, čo všetko je potrebné pred inventarizáciou uskutočniť.

Časť sedem popisuje vykonanie samotnej inventarizácie. Veľmi podrobne a prehľadne uvádza vykonávanie inventarizácie pri jednotlivých druhoch majetku. Majetok si rozdeľuje do niekoľkých (ôsmich) skupín, kde pri každej skupine charakterizuje danú skupinu majetku, jeho ocenenie a spôsob akým sa inventarizácia pri tom konkrétnom majetku vykonáva. Nezabúda ani na majetok, ktorý je síce v dobe konania inventarizácie mimo príspevkovú organizáciu alebo je v tom období zapožičaný zamestnancom, napriek tomu i pri takomto majetku má organizácia

povinnosť uskutočniť inventarizáciu. Túto časť by bolo naozaj vhodné zaradiť do univerzálnej podoby inventarizačnej smernice, pretože prehľadne definuje jednotlivé druhy majetku a pri každom z nich uvádza na čo všetko netreba zabudnúť pri inventarizovaní konkrétneho druhu majetku.

V časti osem nájdeme kapitolu zaoberajúcu sa inventúrnymi súpismi, ktorým je venovaný pomerne rozsiahly priestor v smernici organizácie D. Okrem uvedenia povinných náležitostí, ktoré každý inventúrny súpis musí obsahovať, táto časť obsahuje i špecifiká inventúrnych súpisov pri konkrétnych druhoch inventarizovaného majetku. Organizácia sa zároveň v tejto časti vyjadruje i ku opravám zápisov v účtovných písomnostiach. Podľa môjho názoru je zmienka o opravách veľmi užitočná, pretože sa môže stať, že dôjde ku chybe pri vypisovaní inventúrneho súpisu a toto ustanovenie výrazne napomôže zamestnancom organizácie pri prípadnej náprave chybných údajov v inventúrnych súpisov a zároveň sa zabezpečí jednotný postup, ako opraviť prípadné chyby.

Deviata časť inventarizačnej smernice organizácie D je určená spracovaniu inventarizačných rozdielov. Definuje postup, čo robiť ak sa zistí nesúlad medzi skutočným stavom majetku a záväzkov a stavom v zápisoch v účtovníctve alebo v operatívnej evidencii. Vysvetľuje a popisuje aké typy inventarizačných rozdielov poznáme a zároveň uvádza dokedy je organizácia povinná prípadné inventarizačné rozdiely vyrovnáť. Za touto kapitolou nasleduje kapitola venovaná inventarizačnému zápisu ako ďalšej a veľmi dôležitej inventarizačnej písomnosti. Tento krát sa tu nachádzajú náležitosti, ktoré musia byť uvedené v inventarizačnom zápise podľa Zákona o účtovníctve. Nikde tu však nenachádzam spomenutý postup, ako by sa prípadne inventarizačné rozdiely zaúčtovali, čo by určite uľahčilo prácu jednotlivým zamestnancom, ktorí inventarizáciu vykonávajú. Posledná časť smernice – časť 11 – už len krátko upravuje výsledky inventarizácie a ukončenie inventarizácie.

Na záver analýzy smernice organizácie D by som rada zopakovala, že jej vypracovanie je naozaj spomedzi doteraz analyzovaných inventarizačných smerníc tým najlepším. Podrobne spracováva všetky oblasti inventarizácie majetku a záväzkov, od jej charakteristiky, cez postup vykonávania inventarizácie, až po spracovanie prípadných inventarizačných rozdielov. Prehľadne a podrobne sa vyjadruje ku všetkým oblastiam a predstavuje veľmi užitočnú pomôcku pre zamestnancov organizácie pri vykonávaní inventarizácie. Veľká časť inventarizačnej smernice organizácie D by mohla byť prevzatá do vytvorenia univerzálnej inventarizačnej smernice pre príspevkové organizácie a organizácie by si z takejto smernice mohli zobrať príklad. Jediné, čo by som do smernice organizácie D doplnila sú prílohy, ktoré by obsahovali vzory inventúrnych súpisov, inventarizačných zápisov a podobne. V organizácii D nebol v roku 2014 vykonaný vnútorný audit, preto výsledky kontroly neuvádzam.

6.2.5 Inventarizačná smernica organizácie E

Inventarizačná smernica organizácie E je smernicou najaktuálnejšou vzhľadom k tomu, že bola nadobudla účinnosť 1.1.2013. Smernica by preto mala najlepšie

zohľadňovať platnú právnu legislatívu. Smernica má celkovo 7 strán a je rozdelená na dvanásť článkov, počínajúc predmetom inventarizácie a končiac archiváciou inventarizácie majetku a záväzkov a záverečnými ustanoveniami o účinnosti smernice.

V článku jedna sú vymenované aktíva i pasíva, ktoré sú predmetom inventarizácie, chýbajú mi tu však bližšie vymedzenia jednotlivých skupín aktív i pasív, ich ocenenie atď. Ďalej tu nájdeme i charakteristiku inventarizácie a inventúry. Možno by bolo vhodné ešte pred tento článok umiestniť odkaz na platnú právnu legislatívu, ktorým je Zákon o účtovníctve, aby každý zamestnanec vedel, na základe akého právneho predpisu má príspevková organizácia povinnosť inventarizáciu vykonávať. Hneď v článku dva sú uvedené typy inventarizácie, resp. okamžiky ku ktorým musí organizácia uskutočňovať inventarizáciu majetku a záväzkov.

Článok 3 sa podrobne venuje spôsobu vykonania inventúry, kde podrobne popisuje inventúru fyzickú a inventúru dokladovú a predstavuje najdlhšiu časť v rámci inventarizačnej smernice. Naozaj tu nájdeme detailne vymedzenú fyzickú inventúru, spôsob ako ju organizácia uskutoční, termín vykonania fyzickej inventúry i to, ktorý majetok fyzickej inventúre podlieha. Nesprávne je tu ale uvedená znova povinnosť inventarizovať peňažné prostriedky najmenej štyrikrát za účtovné obdobie. Ako si môžeme všimnúť tento údaj bol nesprávne uvedený v každej zo skúmaných smerníc a organizácie majú s touto oblasťou naozaj veľký problém. Podobne je tomu i v prípade dokladovej inventúry, kde sa uvádza ako sa dokladová inventúra uskutočňuje a tiež aké typy majetku jej podliehajú. Pri konkrétnom majetku vymedzuje i presný spôsob vykonania dokladovej inventúry pomocou príslušných dokladov. V ďalšom článku nájdeme jednotlivé kroky postupu vykonania inventarizácie. Tento článok je pre organizáciu veľmi užitočnou pomôckou, na základe ktorej zamestnanci vykonávajúci inventarizačné práce presne vedia ako majú pri vykonávaní inventarizácie postupovať, preto by som tento článok odporučila určite zaradiť do návrhu univerzálnej podoby inventarizačnej smernice.

Nasledujúci článok je venovaný problematike týkajúcej sa termínov vykonania inventúry. Smernica organizácie dáva povinnosť vykonať inventúru vymenovaného druhu majetku ku 31.12. účtovného obdobia a zároveň má povinnosť takto zistený fyzický stav upraviť o inventarizačné rozdiely ku dňu vykonania riadnej, prípadne mimoriadnej účtovnej závierky. Článok 6 definuje úlohy členov čiastkových inventarizačných komisií, avšak chýbajú mi tu akékoľvek všeobecné informácie o inventarizačných komisiách, ktoré organizácia E bude zriaďovať. Vhodné by bolo doplniť najskôr informácie o druhoch inventarizačných komisií (ústredná a čiastkové inventarizačné komisie), o menovaní členov inventarizačných komisií, o tom koľko členov budú jednotlivé komisie mať, aké úlohy budú komisie musieť vykonávať, prípadne tak ako tomu bolo pri smernici organizácie D, kde sme veľmi pekne našli vymedzenie zodpovednosti za vykonanie inventarizácie, tak doplniť takúto informáciu i do smernice organizácie E.

Ďalšie dva články obsahujú zmienku o inventarizačných písomnostiach, ktorými sú inventúrny súpis a inventarizačný zápis. V smernici sú uvedené všetky podstatné náležitosti, ktoré vyplývajú z aktuálne platného Zákona o účtovníctve.

V článku 9 sú síce charakterizované inventarizačné rozdiely, ktoré môžu byť procesom inventarizácie zistené, avšak doplnila by som na tomto mieste pomôcku ako správne zaúčtovať prípadné zistené inventarizačné rozdiely.

Článok 10 je venovaný opravám inventúrnych súpisov, ako môžu zamestnanci organizácie opraviť prípadné chyby v inventúrnych súpisoch tak, aby tieto inventúrne súpisy stále boli považované za správne. Záverečné články 11 a 12 obsahuje ustanovenia o archivácii vykonania inventarizácie a záverečné ustanovenia o účinnosti inventarizačnej smernice organizácie E.

Vnútorňou finančnou kontrolou vykonanou v roku 2014, ktorou bola posudzovaná uskutočnená inventarizácia za rok 2013, bolo organizácii E navrhnuté, aby vykonala aj inventarizáciu účtov 331 – Zamestnanci, 335 – Pohľadávky voči zamestnancom, 336 – Zúčtovanie s orgánmi sociálneho poistenia a zdravotného poistenia, 342 – Ostatné priame dane. Zároveň bolo organizácii odporúčané, aby priložila pri inventarizácii účtov dlhodobého majetku ku inventúrnym súpisom aj zostavy majetku, kde sú uvedené i oprávky a zostatková cena dlhodobého majetku.

Na záver analýzy inventarizačnej smernice organizácie E by som rada dodala, že táto smernica obsahuje naozaj všetky základné a podstatné informácie o vykonávaní inventarizácie majetku a záväzkov a to vždy podľa najnovších aktuálne platných právnych predpisov. Na začiatok smernice by bolo vhodné doplniť všeobecné informácie o inventarizácii samotnej, pripojiť jej definíciu a rozdiel medzi pojmami inventarizácia a inventúra. V smernici by som tiež uviedla aké druhy inventarizácie rozlišujeme, prípadne, čo sa mi veľmi páčilo v smernici organizácie D, spôsob ako vykonávať inventarizáciu pri konkrétnych druhoch majetkov.

6.3 Výsledok analýzy inventarizačných smerníc

Na základe analýzy jednotlivých inventarizačných smerníc skúmaných príspevkových organizácii som odhalila silné a slabé stránky inventarizačných smerníc. Z nájdených silných a slabých stránok budem ďalej vychádzať pri tvorbe návrhu univerzálnej podoby inventarizačnej smernice pre skúmané príspevkové organizácie, kde sa budem snažiť odstrániť slabé stránky a nedostatky smerníc a naopak, pokúsím sa tiež do smernice zapracovať nájdené silné stránky inventarizačných smerníc. Pre prehľadnosť uvediem zistené silné a slabé stránky v nasledujúcej tabuľke Tab. 3, pričom políčko bude zaškrtnuté iba v prípade, že smernica danej organizácie nielenže obsahuje danú náležitosť, ale zároveň musí byť táto oblasť smernicou aj správne upravená.

Tab. 3 Výsledky analýzy inventarizačných smerníc skúmaných príspevkových organizácií

	Názov príspevkovej organizácie				
	A	B	C	D	E
Aktuálnosť smernice					✓
Definovanie platnej právnej úpravy inventarizácie		✓	✓	✓	
Charakteristika pojmov (inventarizácia, inventúra a pod.)	✓	✓		✓	✓
Spôsob vykonania inventúry (dokladová, fyzická, kombinovaná)	✓	✓	✓	✓	✓
Postup vykonania inventarizácie		✓			✓
Vymedzenie predmetu inventarizácie	✓	✓	✓	✓	✓
Druhy inventarizácie (riadna, mimoriadna)				✓	✓
Termíny uskutočnenia inventúr		✓			✓
Spôsob vykonávania inventarizácie konkrétnych druhov majetku	✓			✓	
Stanovenie inventarizačných komisií			✓	✓	
Vymedzenie úloh ústrednej i čiastkovej inventarizačnej komisie		✓			✓ ¹
Vymedzenie druhov inventarizačných rozdielov		✓	✓	✓	✓
Účtovanie inventarizačných rozdielov			✓		
Informácie o potrebných inventarizačných písomnostiach	✓ ²	✓	✓	✓	✓
Dôležité náležitosti inventarizačných písomností	✓ ³			✓	✓
Prílohy inventarizačnej smernice		✓			✓

¹ Inventarizačná smernica obsahuje iba definovanie úloh čiastkovej inventarizačnej komisie. Úlohy ústrednej inventarizačnej komisie bližšie vymedzené nie sú.

² Inventarizačná smernica organizácie A obsahuje zmienku iba o niektorých inventarizačných písomnostiach, konkrétne o inventúrnych súpisoch. Chýbajú tu však akékoľvek informácie o ďalšej potrebnej inventarizačnej písomnosti - inventarizačnom zápise.

³ Inventarizačná smernica obsahuje iba podstatné náležitosti inventúrneho súpisu, inventarizačný zápis tu opäť chýba.

6.4 Návrh univerzálnej podoby inventarizačnej smernice

Po analýze jednotlivých inventarizačných smerníc príspevkových smerníc sa na základe zistených silných a slabých stránok pokúsim navrhnúť univerzálnu podobu inventarizačnej smernice, ktorú by mohli príspevkové organizácie použiť. V tejto smernici sa budem snažiť odstrániť všetky nedostatky, ktoré som analýzou jednotlivých smerníc zistila a naopak využijem všetky silné stránky jednotlivých analyzovaných smerníc, aby som vytvorila inventarizačnú smernicu, ktorá by čo najviac uľahčila prácu členom inventarizačných komisií, ktorí by v nej našli všetky dôležité a potrebné informácie. Vytvorená smernica bude rozčlenená na niekoľko článkov, ktoré sa budú venovať jednotlivým náležitostiam v procese inventarizácie majetku a záväzkov.

Názov organizácie:

Sídlo organizácie:

IČO:.....

DIC:

Smernica č. /

Inventarizácia majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov

Vypracoval: ..(meno, priezvisko, pracovné zaradenie)...., dňa DD/MM/RR

Účinnosť od: DD/MM/RR

Článok 1 Právna úprava

1. Smernica na vykonanie inventarizácie majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov sa vydáva v súlade s § 6 ods. 3 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o účtovníctve“), ktorý ustanovuje povinnosť inventarizovať majetok, záväzky a rozdiel majetku a záväzkov podľa § 29 a 30 tohto zákona. Organizácia je povinná vykonať inventarizáciu tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii organizácie.
2. Zistené inventarizačné rozdiely sa zúčtujú v súlade s § 7 Zákona o účtovníctve do účtovného obdobia, za ktoré sa inventarizáciou overuje stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov podľa Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení Opatrení MF SR č. MF/25189/2008-311 zo dňa 17. decembra 2008, č. MF/24240/2009-31 zo dňa 9. decembra 2008, č. MF/24141/2011-31 zo dňa 23. decembra 2011, č. MF/19324/2012-31 zo dňa 13. decembra 2012, č. MF/19568/2013-31 zo dňa 11. decembra 2013 a č. MF/23231/2014-31 zo dňa 10. decembra 2014.

Článok 2 Všeobecné ustanovenia

1. **Inventarizáciou** sa rozumie zistenie a spísanie skutočného stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov, jeho zapísanie do inventúrnych súpisov a porovnanie takto zisteného stavu so stavom účtovným. Inventarizácia ďalej zahŕňa aj zistenie rozdielov, príčin ich vzniku, mieru zodpovednosti hmotne zodpovedných zamestnancov, rozhodnutie o usporiadaní rozdielov a tiež vykonanie príslušných zápisov o výsledku inventarizácie v účtovnej evidencii.
2. **Inventúra** je zistenie skutočného stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov ku určitému dňu.
3. Za **hmotne zodpovednú osobu** sa považuje zamestnanec, ktorý na základe dohody o hmotnej zodpovednosti prevzal zodpovednosť za zverený majetok (peňažné prostriedky, ceniny, materiál alebo iné hodnoty, ktoré je povinný vyúčtovať).
4. **Predmetom inventarizácie** je majetok, záväzky a rozdiel majetku a záväzkov, ktorý účtovná jednotka vedie na súvahových a podsúvahových účtoch v účtovníctve:

4.1. *Neobežný majetok*

- 4.1.1. Dlhodobý nehmotný majetok
- 4.1.2. Dlhodobý hmotný majetok
- 4.1.3. Dlhodobý finančný majetok
- 4.2. **Obežný majetok**
 - 4.2.1. Zásoby
 - 4.2.2. Zúčtovanie medzi subjektmi verejnej správy
 - 4.2.3. Dlhodobé pohľadávky
 - 4.2.4. Krátkodobé pohľadávky
 - 4.2.5. Finančné účty
 - 4.2.6. Poskytnuté návratné finančné výpomoci dlhodobé
 - 4.2.7. Poskytnuté návratné finančné výpomoci krátkodobé
- 4.3. **Časové rozlíšenie**
- 4.4. **Vzťahy k účtom klientov štátnej pokladnice**
- 4.5. **Vlastné imanie**
 - 4.5.1. Oceňovacie rozdiely
 - 4.5.2. Fondy
 - 4.5.3. Výsledok hospodárenia
- 4.6. **Záväzky**
 - 4.6.1. Rezervy
 - 4.6.2. Zúčtovanie medzi subjektmi verejnej správy
 - 4.6.3. Dlhodobé záväzky
 - 4.6.4. Krátkodobé záväzky
 - 4.6.5. Bankové úvery a výpomoci
- 4.7. **Operatívna evidencia – podsúvahové účty**
 - 4.7.1. Drobný hmotný a nehmotný majetok (krátkodobý majetok)
 - 4.7.2. Prenajatý majetok
 - 4.7.3. Majetok vo výpožičke
 - 4.7.4. Odpísané pohľadávky
- 5. Inventarizácia majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov sa vykonáva na základe **príkazu** riaditeľa organizácie, ktorý má zabezpečiť správny priebeh inventarizácie.
- 6. Náležitosti príkazu na vykonanie inventarizácie:
 - a) Rozsah inventarizácie – druh inventarizovaného majetku a záväzkov v súlade s § 29 Zákona o účtovníctve
 - b) Spôsob vykonania inventarizácie podľa druhu majetku a záväzkov

- c) Inventarizačné komisie - ústrednú a čiastkové inventarizačné komisie, zloženie inventarizačných komisií, práva a povinnosti členov inventarizačných komisií
- d) Časový harmonogram inventarizácie (dátum zahájenia, časový plán priebehu a dátum ukončenia)

Článok 3

Druhy inventarizácie

1. **Riadna inventarizácia** je inventarizácia, ktorá sa vykonáva ku dňu zostavenia riadnej účtovnej závierky, t.j. k 31.12. príslušného kalendárneho roka.
2. **Mimoriadna inventarizácia** je inventarizácia, ktorá sa vykonáva ku dňu zostavenia mimoriadnej účtovnej závierky v súvislosti s organizačnými zmenami (zlúčenie, rozdelenie, zrušenie organizácie), zmenou zamestnanca s hmotnou zodpovednosťou, prípadne mimoriadnou udalosťou (krádež, živelná pohroma).
3. Hmotný majetok okrem zásob a peňažných prostriedkov môže účtovná jednotka inventarizovať podľa Zákona o účtovníctve aj v inej lehote, než ku dňu zostavenia riadnej či mimoriadnej účtovnej závierky, avšak táto lehota nesmie prekročiť štyri roky. Na základe § 29 ods. 3 Zákona o účtovníctve musí organizácia inventarizovať peňažné prostriedky v hotovosti ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (ku 31.12. bežného roka).

Článok 4

Spôsob vykonania inventúry

1. **Fyzickou inventúrou** sa zisťuje skutočný stav majetku hmotnej a nehmotnej povahy.
 - 1.1. Fyzickú inventúru je možné vykonať v priebehu posledných troch mesiacov účtovného obdobia alebo v prvom mesiaci nasledujúceho účtovného obdobia. Stav majetku sa musí preukázať ku dňu účtovnej závierky údajmi fyzickej inventúry, opravenými o prírastky a úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončenia fyzickej inventúry do konca účtovného obdobia, prípadne za dobu od začiatku nasledujúceho účtovného obdobia do dňa ukončenia fyzickej inventúry v prvom mesiaci tohto účtovného obdobia.
 - 1.2. Skutočné stavy majetku sa zisťujú prepočítaním, vážením, premeraním, obhliadkou.
 - 1.3. Fyzickej inventúre podliehajú:
 - a) Peňažné prostriedky v hotovosti (v Eur a v cudzích menách)
 - b) Ceniny
 - c) Zásoby na sklade
 - d) Dlhodobý a krátkodobý hmotný majetok

- e) Majetok v operatívnej evidencii (ďalej len „OTE“)
2. **Dokladová inventúra** zisťuje skutočný stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov, pri ktorých nemožno vykonať fyzickú inventúru.
- 2.1. Dokladovou inventúrou sa skutočný stav príslušného majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov preukazuje pomocou písomností (napr. pomocou účtovných dokladov, listín, spisov, korešpondencie).
- 2.2. Dokladovej inventúre podliehajú :
- a) Poskytnuté preddavky – preddavky sa overujú porovnaním účtovného stavu s dokladmi o zaplatení preddavkov (zmluva, faktúra a pod.)
 - b) Pohľadávky – overujú sa kópiami odoslaných faktúr, potvrdením odberateľa o odsúhlasení záväzku voči organizácii, predpismi pohľadávok, rozhodnutím a inými dokladmi v členení do lehoty splatnosti a po lehote splatnosti
 - c) Záväzky, ktoré sa overujú prijatými faktúrami, mzdovými dokladmi, zmluvami a inými dokladmi v členení do lehoty splatnosti a po lehote splatnosti
 - d) Peňažné prostriedky na bankových účtoch sa inventarizujú porovnaním účtovného stavu na bankových účtoch so zostatkami na bankových výpisoch z účtov k 31.12. príslušného roka
 - e) Úvery – overujú sa podľa zmlúv a splátkových kalendárov
 - f) Dlhodobý nehmotný majetok a drobný nehmotný majetok, ktorý sa inventarizuje faktúrami, zmluvami a protokolmi o odovzdaní majetku do užívania
 - g) Obstaranie dlhodobého hmotného a nehmotného majetku sa overuje faktúrami, preverujú sa vydané stavebné povolenia, povolenia o začatí stavby, prípadne, či nie je už kolaudačné rozhodnutie t.j. či nemal byť majetok zaradený do užívania a pod.
 - h) Oprávky dlhodobého majetku – kontrola správneho odpisovania a zaradenia majetku a evidencie kariet majetku
 - i) Opravné položky k dlhodobému majetku, k zásobám, k pohľadávkam – preveruje sa využiteľnosť majetku, zásob, skúma sa správnosť a opodstatnenosť už vytvorených opravných položiek.
3. **Kombinovanou inventúrou** sa zisťuje skutočný stav toho majetku, kde je potrebné fyzické i dokladové overenie skutočnosti (napr. obhliadka stavby, výpis z katastra nehnuteľností, list vlastníctva, fyzická inventúra zásob a evidencia na skladovej karte zásob).

Článok 5

Inventarizácia peňažných prostriedkov a cenín

1. V prípravných prácach na inventarizáciu peňažných prostriedkov v hotovosti a cenín je nutné uzavrieť príjmové a výdavkové doklady a súčasne ich odo-

vzdať na zúčtovanie. Zamestnanec, ktorý je zodpovedný za peňažné prostriedky musí pred začatím inventúry odovzdať inventarizačnej komisii písomné vyhlásenie o tom, že všetky doklady týkajúce sa stavu a pohybu peňažných prostriedkov ním spracované odovzdal na zúčtovanie, prípadne odovzdáva inventarizačnej komisii, a že všetky príjmy a výdavky týchto peňažných prostriedkov do začatia inventúry sú zachytené v účtovníctve alebo v operatívnej evidencii.

Článok 6

Postup a termíny vykonania inventarizácie

1. Postup vykonania inventarizácie musí byť riadený tak, aby bolo zabezpečené úplné, správne a preukazné zistenie skutočného stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov, pričom pozostáva z nasledujúcich krokov:
 - 1.1. Príkaz riaditeľa organizácie k vykonaniu inventarizácie
 - 1.2. Písomné vyhlásenie od vedúcich organizačných útvarov organizácie o úplnosti inventarizovaného majetku, o odovzdaní všetkých dokladov na zúčtovanie a o zúčtovaní všetkých dokladov.
 - 1.3. Vykonanie inventúry a inventarizácie
 - 1.4. Zápis čiastkovej inventarizačnej komisie
 - 1.5. Zápis ústrednej inventarizačnej komisie
 - 1.6. Príkaz riaditeľa organizácie na odstránenie zistených nedostatkov z inventarizácie.
 - 1.7. Zúčtovanie zistených inventarizačných rozdielov a odstránenie zistených nedostatkov.
2. Termín vykonania inventúry určí riaditeľ organizácie v príkaze k vykonaniu samotnej inventarizácie majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov.
3. Fyzický stav zistený ku dňu vykonania inventúry sa upraví o prírastky (+) a úbytky (-) ku dňu riadnej účtovnej závierky t.j. k 31.12. príslušného účtovného obdobia, resp. ku dňu vykonania mimoriadnej účtovnej závierky. Takto upravený stav sa považuje za účtovný stav.

Článok 7

Inventarizačná komisia

1. Riaditeľ organizácie v príkaze na vykonanie inventarizácie písomne ustanoví potrebné množstvo inventarizačných komisií (ústrednú a čiastkové komisie), určí ich členov, vymenuje predsedov inventarizačných komisií a podľa potreby určí i činnosti inventarizačných komisií.

2. Inventarizačná komisia musí byť najmenej trojčlenná a aspoň jeden člen inventarizačnej komisie musí odborne poznať predmet inventarizácie. Zamestnanec hmotne zodpovedný za zverené hodnoty môže byť členom komisie, ale nie však jej predsedom. Zamestnanci, ktorí sa budú podieľať na priamom zabezpečení inventarizácie, musia byť preškolení predsedom ústrednej inventarizačnej komisie o spôsobe a cieľoch inventarizácie, o kompetenciách a zodpovednostiach zamestnancov čiastkových inventarizačných komisií.
3. Na riadenie, koordinovanie a kontrolu práce jednotlivých inventarizačných komisií ustanoví vedúci organizácie ústrednú inventarizačnú komisiu, ktorá odborne pozná predmet inventarizácie a priestory, kde sa inventarizácia vykonáva.
4. **Ústredná inventarizačná komisia** (ďalej len „ÚIK)

4.1. ÚIK v tomto zložení:

Predseda ÚIK : (Meno a priezvisko)

Člen ÚIK: (Meno a priezvisko)

Člen ÚIK: (Meno a priezvisko)

Člen ÚIK: (Meno a priezvisko)

4.2. ÚIK zodpovedá za :

- a) Priebeh inventarizácie a za činnosť ústredných inventarizačných komisií
- b) Zhodnotenie inventarizácie a vyhotovenie Inventarizačného zápisu ÚIK o inventarizácii, vysporiadaní inventarizačných rozdielov a návrhom opatrení k zisteným nedostatkom v dvoch vyhotoveniach (pre potreby majetkára a pre potreby účtovníctva) v termíne do
- c) Predseda ÚIK zodpovedá za preškolenie členov ústrednej inventarizačnej komisie a členov čiastkových inventarizačných komisií
- d) Organizácia predkladá zriaďovateľovi výsledky inventarizácie spolu s vysporiadaním inventarizačných rozdielov a s návrhom opatrení.

5. **Čiastková inventarizačná komisia** (ďalej len „ČIK“)

5.1. **ČIK č. 1** v tomto zložení:

Predseda ČIK: (Meno a priezvisko)

Člen ČIK: (Meno a priezvisko)

Člen ČIK: (Meno a priezvisko)

Člen ČIK: (Meno a priezvisko)

ČIK č.1 uskutoční inventarizáciu **dlhodobého nehmotného majetku**.

Miesto vykonania: útvar, stredisko č.

Zahájenie inventúry dňa:

Inventúra vykonaná ku dňu:

Ukončenie inventúry dňa:

Termín uskutočnenia inventarizácie:

Vypracovanie inventarizačného zápisu ČIK dňa

Predloženie inventarizačného zápisu (vrátane všetkých inventúrnych súpisov a dokladov súvisiacich s vykonaním inventúry a inventarizácie) ústrednej inventarizačnej komisii dňa..... .

5.2. ČIK č. 2 v tomto zložení:

Predseda ČIK: (Meno a priezvisko)
 Člen ČIK: (Meno a priezvisko)
 Člen ČIK: (Meno a priezvisko)
 Člen ČIK: (Meno a priezvisko)

ČIK č. 2 uskutoční inventarizáciu **dlhodobého hmotného majetku odpisovaného a dlhodobého hmotného majetku neodpisovaného.**

Miesto vykonania: útvar, stredisko č.

Zahájenie inventúry dňa:

Inventúra vykonaná ku dňu:

Ukončenie inventúry dňa:

Termín uskutočnenia inventarizácie:

Vypracovanie inventarizačného zápisu ČIK dňa

Predloženie inventarizačného zápisu (vrátane všetkých inventúrnych súpisov a dokladov súvisiacich s vykonaním inventúry a inventarizácie) ústrednej inventarizačnej komisii dňa

U ďalších ČIK sa bude postupovať v zmysle vyššie uvedeného, napr. :

ČIK č. 3 – uskutoční inventarizáciu **dlhodobého finančného majetku**

ČIK č. 4 – uskutoční inventarizáciu **zásob**

ČIK č. 5 – uskutoční inventarizáciu **pohľadávok, záväzkov, časového rozlíšenia, rezerv a pod.**

5.3. Pred zahájením inventúry musí ČIK:

- a) Pripraviť inventarizačné písomnosti, inventúrne súpisy
- b) Určiť presný čas inventúry so zodpovednými zamestnancami
- c) Skontrolovať uzavretia dohody o hmotnej zodpovednosti s príslušnými zodpovednými zamestnancami, fotokópia hmotnej zodpovednosti je súčasťou inventúrneho súpisu príslušného majetku
- d) Skontrolovať, či všetci zamestnanci odovzdali prehlásenie o úplnosti inventarizovaného majetku a odovzdaní všetkých dokladov na zaúčtovanie.

5.4. V priebehu inventúry má ČIK za úlohu:

- a) Zistiť skutočné stavy majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov
- b) Vyhotoviť inventúrne súpisy s podpismi zodpovedných zamestnancov a členov čiastkovej inventarizačnej komisie

- c) Zistiť neupotrebitel'ný, prebytočný a nevyužitelný majetok, uviesť návrh ako má byť s ním naložené, navrhnúť tvorbu opravných položiek
- d) Zistiť nevyužitú, poškodenú a znehodnotenú zásobu, ich príčiny a spracovať návrh na ich likvidáciu, navrhnúť tvorbu opravných položiek
- e) Zistiť nevyhľaditeľné pohľadávky, uviesť dôvody, pre ktoré sú nevyhľaditeľné, resp. premlčané, spracovať návrh pre ÚIK k ďalšiemu konaniu, t.j. navrhnúť pohľadávku na odpis, navrhnúť tvorbu opravných položiek a pod.
- f) Zistiť úroveň ochrany inventarizovaného majetku a zistiť tiež ako bol tento majetok udržiavaný
- g) Predložiť odporúčania na posúdenie reálnosti ocenenia majetku na účely úpravy ocenenia majetku, ak sú takéto skutočnosti známe inventarizačnej komisii.

5.5. Po ukončení inventúry má ČIK povinnosť:

- a) Odsúhlasiť zistené stavy majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov s ich stavmi v účtovníctve
- b) Vyčísliť prípadné inventarizačné rozdiely a zistiť príčiny ich vzniku
- c) Vypracovať návrh na vysporiadanie inventarizačných rozdielov a návrh opatrení na odstránenie zistených nedostatkov
- d) Vyhotoviť inventarizačný zápis so všetkými náležitosťami (vrátane všetkých inventúrnych súpisov a dokladov súvisiacich s vykonaním inventúry a inventarizácie).

Článok 8

Zodpovednosť za vykonanie inventarizácie

1. Za správne a včasné vykonávanie inventarizácie zodpovedá predseda inventarizačnej komisie podľa príslušnosti k inventarizovanému majetku a členovia inventarizačnej komisie. Členovia inventarizačnej komisie, resp. zamestnanec určený na vykonanie dokladovej inventúry zodpovedajú za dodržanie postupu podľa ustanovenia o vykonaní inventúry.
2. Zodpovední zamestnanci zodpovedajú za skutočnosť, že pri fyzickej inventúre nebol zatajený žiaden majetok, ktorý bol predmetom inventarizácie a je v ich priamej zodpovednosti, že na všetky príjmy a výdaje tohto majetku boli vyhotovené doklady a tieto boli odovzdané ešte pred začatím inventúry do učitárne alebo inventarizačnej komisii.

Článok 9

Náležitosti inventúrneho súpisu a inventarizačného zápisu

1. **Inventúrny súpis** je účtovný záznam, ktorý zabezpečuje preukázateľnosť účtovníctva. Zaznamenáva skutočné stavy jednotlivých druhov majetku a zdrojov jeho krytia zistené vykonaním inventúry. Vyhotovuje sa oddelene podľa druhov majetku a to v dvoch vyhotoveniach. Podľa Zákona o účtovníctve musí každý inventúrny súpis obsahovať nasledujúce náležitosti:
 - Názov a sídlo organizácie
 - Deň začatia inventúry, deň, ku ktorému bola inventúra vykonaná a deň skončenia inventúry
 - Stav majetku s uvedením jednotiek množstva a ceny
 - Miesto uloženia majetku
 - Meno, priezvisko a podpisový záznam hmotne zodpovednej osoby za príslušný druh majetku
 - Zoznam záväzkov, pohľadávok a ich ocenenie
 - Zoznam skutočného stavu rozdielu majetku a záväzkov
 - Odporúčania na posúdenie reálnosti ocenenia majetku a záväzkov k dátumu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje, zistené pri vykonávaní inventúry na účely úpravy ocenenia majetku a záväzkov, ak sú takéto skutočnosti známe osobám, ktoré vykonali inventúru
 - Meno, priezvisko a podpisový záznam osôb zodpovedných za zistenie skutočného stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov
 - Poznámky
2. **Inventarizačný zápis** je účtovným záznamom, ktorým sa preukazuje vecná správnosť účtovníctva. Obsahuje výsledky porovnania stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov, ktorý je uvedený v inventúrnych súpisoch a stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov uvedený v účtovníctve. Povinné náležitosti každého inventarizačného zápisu podľa Zákona o účtovníctve sú:
 - Názov a sídlo organizácie
 - Výsledky vyplývajúce z porovnania skutočného stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov s účtovným stavom
 - Výsledky vyplývajúce z posúdenia reálnosti ocenenia majetku a záväzkov
 - Návrh opatrení
 - Meno, priezvisko a podpisový záznam členov inventarizačnej komisie

Článok 10 Inventarizačné rozdiely

1. Skutočné stavy majetku a záväzkov sú po zachytení v inventúrnych súpisoch následne porovnávané so zápismi o stavoch tohto majetku a záväzkov v účtovníctve alebo v operatívnej evidencii. Ak sú porovnaním zistené rozdiely, je potrebné tieto rozdiely vyčíslieť v jednotkách množstva a v peňažných jednotkách. V prípade majetku, ktorého stav sa nevyčísluje v jednotkách množstva, sú inventarizačné rozdiely vyčíslené iba v peňažných jednotkách. Za inventarizačné rozdiely u zásob sú považované iba tie, ktoré sú nad stanovené normy prirodzených úbytkov.
2. Inventarizačný rozdiel vzniká v prípade, ak sa skutočný stav nerovná účtovnému stavu a tento rozdiel nemôže účtovná jednotka preukázať účtovným záznamom. Inventarizačný rozdiel môže mať dvojaký charakter:
 - 2.1. **Manko**, ak zistený skutočný stav je nižší než stav v účtovníctve, pričom tento rozdiel nie je možné preukázať účtovným záznamom, v prípade peňažných prostriedkov a cenín sa jedná o **schodok**. Za manko sa nepovažuje úbytok zásob v rámci normy prirodzených úbytkov, ktoré si organizácia určí vo svojej internej smernici.
 - 2.2. **Prebytok**, ak zistený skutočný stav je vyšší než stav v účtovníctve a tento rozdiel nie je možné preukázať účtovnými záznamami.
3. Prípadné inventarizačné rozdiely musia byť podľa Zákona o účtovníctve zaúčtované do účtovného obdobia, za ktoré sa inventarizáciou overuje stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov. Účtovným obdobím sa v zmysle § 3 Zákona o účtovníctve rozumie príslušný kalendárny rok.
4. Inventarizačné rozdiely musia byť predmetom rokovania Vyrad'ovacej komisie príslušnej organizácie.
5. Inventarizačná komisia vyžiada od zodpovedných zamestnancov písomné vyjadrenie ku každej položke inventarizačných rozdielov, o príčine ich vzniku, vyjadrenie posúdi a v inventarizačnom zápise uvedie svoje stanovisko a uplatní ho pri návrhu na vysporiadanie týchto rozdielov.
6. Návrh na vysporiadanie inventarizačných rozdielov je súčasťou inventarizačného zápisu.
7. Neoddeliteľnou súčasťou inventarizačných zápisov sú prehľady inventarizačných rozdielov. Porovnanie skutočného stavu so stavom účtovným potvrdí zodpovedný zamestnanec za účtovníctvo na príslušnom účtovnom doklade, ktorý predloží pre vykonanie inventarizácie.

Článok 11

Účtovanie inventarizačných rozdielov

1. Zistené inventarizačné rozdiely musí príspevková organizácia následne zaúčtovať:
 - 1.1. Vzniknuté **manko** musí organizácia zaúčtovať do nákladov na stranu MD účtu **549** – Manká a škody súvzťažne s účtom oprávok ak sa jedná o dlhodobý odpisovaný majetok a následne sa účtuje o vyradení tohto majetku. V prípade dlhodobého neodpisovaného majetku sa zaúčtuje na účet **549** - Manká a škody súvzťažne s účtom dlhodobého neodpisovaného majetku.
 - 1.2. **Manko** zistené pri inventarizácii materiálu sa zaúčtuje do nákladov na stranu MD účtu **549** – Manká a škody súvzťažne s účtom **112** - Materiál na sklade. Ak je preukázateľné, že došlo ku chybnému účtovaniu, **manko** zaúčtujeme ako skutočný úbytok materiálu na stranu DAL účtu **112** – Materiál na sklade súvzťažne s nákladovým účtom **501** – Spotreba materiálu.⁴
 - 1.3. **Schodok** na peňažných prostriedkoch v hotovosti alebo na ceninách sa zaúčtuje ako pohľadávka voči hmotne zodpovednej osobe na účet **335** - Pohľadávky voči zamestnancom.
 - 1.4. **Prebytok** musí byť zaúčtovaný ako prírastok dlhodobého majetku odpisovaného súvzťažne s účtom **384** – Výnosy budúcich období, pri odpisovaní sa následne účtuje vo výške nákladov, resp. pri tvorbe opravných položiek sa preúčtuje hodnota účtu **384** do výnosov. Prebytok na dlhodobom hmotnom majetku neodpisovanom sa zaúčtuje na príslušný majetkový účet a súvzťažne na účet **648** - Ostatné prevádzkové výnosy.
 - 1.5. Ak došlo k chybnému účtovaniu pri vyskladnení zásob, **prebytok** zistený pri inventarizácii materiálu sa zaúčtuje na stranu MD účtu **112** – Materiál na sklade súvzťažne s účtom **501** – Spotreba materiálu. Ak sa nepreukáže chybné účtovanie materiálu, **prebytok** zistený pri inventarizácii materiálu sa zaúčtuje na stranu MD účtu **112** - Materiál na sklade súvzťažne s účtom **648** – Ostatné výnosy z prevádzkovej činnosti.⁴

Článok 12

Výsledky inventarizácie

1. Písomné rozhodnutie o vysporiadaní inventarizačných rozdielov tvorí neoddeliteľnú súčasť Zápisu ÚIK. Predseda ÚIK odovzdá jedno vyhotovenie do úč-

⁴ Vzhľadom k tomu, že všetky skúmané príspevkové organizácie na základe príkazu zriaďovateľa vykonávajú účtovanie zásob podľa spôsobu A, uvádzam v navrhovanej inventarizačnej smernici iba účtovanie inventarizačných rozdielov pri zásobách účtovaným spôsobom A.

tovnej evidencie organizácie k ročnej účtovnej závierke za príslušný kalendárny rok a jedno vyhotovenie majetkárovi organizácie.

2. Rozhodnutie o konečnom vysporiadaní inventarizačných rozdielov sa vykoná v takej lehote, aby sa zabezpečilo zaúčtovanie s konečnou platnosťou do konca účtovného obdobia.

Článok 13

Opravy v inventúrnych súpisoch

1. Inventúrne súpisy sú podľa Zákona o účtovníctve účtovnými záznamami, v ktorých môžu byť opravy vykonávané iba v súlade s § 34 Zákona o účtovníctve. Opravy môžu byť uskutočnené iba tým spôsobom, aby bolo možné určiť zodpovednú osobu, ktorá príslušnú opravu vykonala, deň vykonania opravy a obsah opravovaného účtovného záznamu pred opravou a zároveň aj po oprave. Opravy v inventúrnych súpisoch nesmú však viesť ku neúplnosti, nepreukázateľnosti a nesprávnosti účtovníctva.
2. Ak dôjde ku oprave skutočného stavu majetku a záväzkov, musí byť táto oprava podpísaná členmi príslušnej inventarizačnej komisie, ktorí inventarizáciu vykonávali a taktiež zamestnancami, ktorí boli za predmetný majetok zodpovední.

Článok 14

Archivácia inventarizácie majetku a záväzkov

1. Vykonanie inventarizácie majetku a záväzkov je účtovná jednotka povinná preukázať po dobu **piatich** rokov nasledujúcich po roku vykonania inventarizácie.

Článok 15

Záverečné ustanovenia

1. Táto smernica inventarizácie majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov nadobúda účinnosť DD/MM/RR.

Vypracoval/a:

V DD/MM/RR

Popis

Prílohy:

č.1 – Zásady pre vykonanie inventarizácie majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov

č.2 – Vzor príkazu na vykonanie inventarizácie

č.3 – Vyhlásenie hmotne zodpovednej osoby pred začatím inventarizácie

č.4 – Vzory inventúrnych súpisov jednotlivých druhov majetku

č.5 – Vzor inventarizačného zápisu

Prílohy ku inventarizačnej smernici by podľa môjho názoru mali predstavovať jej neoddeliteľnú súčasť. Sú veľmi dôležité na to, aby bola inventarizácia majetku a záväzkov uskutočnená riadne a predovšetkým správne. Prílohy slúžia ako pomôcka pre jednotlivých zamestnancov organizácie, ktorí budú inventarizáciu uskutočňovať. Prílohy obsahujú aj vzory jednotlivých inventarizačných písomností, čo zabezpečí, že všetky písomnosti budú spracované prehľadne, jednotne a budú obsahovať všetky dôležité a podstatné informácie, ktoré by každá inventarizačná písomnosť mala obsahovať. Bez prílohy považujem inventarizačnú smernicu za nekompletnú a naozaj odporúčam každej organizácii pri tvorbe internej smernice na uskutočňovanie inventarizácie majetku a záväzkov nezabudnúť aj na doplnenie príloh.

6.5 Porovnanie legislatívnej úpravy Slovenskej a Českej republiky

V tejto kapitole sa budem venovať porovnaniu oblasti inventarizácie majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov na Slovensku a v Českej republike. Pokúsim sa identifikovať jednotlivé rozdiely či už v právnej úprave v oblasti inventarizácie, spôsobe vykonania inventarizácie, v termínoch vykonania inventarizácie, prípadne inventarizačných písomností, ale aj rozdiely týkajúce sa oblasti vymedzenia dlhodobého majetku. Vzhľadom k tomu, že Slovensko i Česká republika si prešli veľmi podobným historickým vývojom, je pravdepodobné, že problematika dlhodobého majetku a záväzkov a ich inventarizácia bude spracovaná naozaj veľmi podobne a rozdielov nebude až tak veľa.

Čo sa týka právnej úpravy inventarizácie majetku a záväzkov na Slovensku je táto oblasť upravená jedine zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, kde sú tejto oblasti venované iba dva paragrafy, a to § 29 a 30. V týchto paragrafoch sú uvedené iba základné body týkajúce sa inventarizácie, zvyšok je ponechaný na jednotlivé účtovné jednotky, aby si tieto záležitosti upravili vo svojich vlastných interných predpisoch, napríklad prostredníctvom inventarizačnej smernice. Predsa len nájdeme ešte jeden predpis určený aj pre príspevkové organizácie, v ktorom je upravené účtovanie prípadných inventarizačných rozdielov a to je Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie

územné celky v znení neskorších predpisov (ďalej len „Postupy účtovania“). Právnu úpravu inventarizácie majetku a záväzkov v Českej republike tvorí jednak Zákon č. 563/1991 Sb. o účtovníctví (ďalej len „Zákon o účtovníctví“) a jej zaistenie a uskutočnenie rieši vyhláška č. 270/2010 o inventarizaci majetku a záväzků. V Zákone o účtovníctví nájdeme opäť § 29 a 30, ktoré sú venované inventarizácii majetku a záväzkov. Tak ako tomu je v Zákone o účtovníctve na Slovensku, i tento Zákon o účtovníctví v Českej republike upravuje iba rámcovo tie najdôležitejšie body inventarizácie majetku a záväzkov. Technické a organizačné zaistenie je ponechané na samotnej účtovnej jednotke, aby si túto oblasť bližšie upravila interným predpisom. V tomto smere sú obidve právne úpravy rovnaké. Čo sa v Českej republike objavuje navyše a určite nie zbytočne, je v rámci právnej úpravy inventarizácie ešte vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a záväzků. Táto vyhláška je určená pre tzv. vybrané účtovné jednotky, ktoré nájdeme vymedzené v § 1 ods. 3 Zákona o účtovníctví. Okrem iných tam patria i územné samosprávne celky a príspevkové organizácie, ktorým sa v mojej práci venujem. Určite by som rada vyzdvihla túto vyhlášku, pretože na Slovensku sa v právnej úprave inventarizácie nič také nevyskytuje. Na jednej strane je síce dobré, že samotné vykonanie inventarizácie je ponechané na účtovnú jednotku a jej úpravu v internom predpise a to na základe veľkosti organizácie, ale na strane druhej, určite by takáto vyhláška bola nápomocná pri uskutočňovaní inventarizácie i pre slovenské príspevkové organizácie.

Čo sa týka oblasti inventarizácie majetku a záväzkov, ďalší rozdiel medzi Slovenskou a Českou republikou nájdeme v termínoch uskutočňovania inventarizácie. Na Slovensku podľa Zákona o účtovníctve platí, že účtovná jednotka môže vykonávať inventarizáciu hmotného majetku okrem zásob a peňažných prostriedkov aj v inej lehote, než ku dňu zostavenia riadnej alebo mimoriadnej účtovnej závierky, avšak táto lehota nesmie prekročiť štyri roky. V Českej republike už takáto možnosť nie je, každá účtovná jednotka musí inventarizovať hmotný majetok vždy ku okamžiku uskutočnenia riadnej, prípadne mimoriadnej účtovnej závierky. Inventarizáciu teda musí účtovná jednotka uskutočňovať aspoň jedenkrát za účtovné obdobie, prípadne si môže stanoviť uskutočňovanie inventarizácie niektorých zložiek majetku častejšie než jednejkrát za rok. Podľa môjho názoru však povinnosť inventarizovať hmotný majetok okrem zásob a peňažných prostriedkov minimálne raz za štyri roky na Slovensku je nepostačujúca a myslím si, že organizácia by určite mala vykonávať inventarizáciu tohto majetku častejšie než je stanovená minimálna doba inventarizovania hmotného majetku. Prispela by tak k tomu, aby účtovníctvo podávalo vernejší a pravdivejší obraz o skutočnosti. V tomto smere preto považujem českú úpravu v oblasti inventarizovania hmotného majetku za vhodnejšiu.

V oblasti inventarizačných písomností by som rada vyzdvihla, že na Slovensku podľa Zákona o účtovníctve má každá účtovná jednotka v rámci procesu inventarizácie povinnosť vypracovať ako inventúrny súpis, tak i inventarizačný zápis. Zákon o účtovníctve zároveň vymedzuje i všetky povinné náležitosti, aké musia tieto inventarizačné písomnosti obsahovať. V Českej republike však v Zákone o účtovníctví

nájde definovaný iba inventúrny súpis a všetky jeho povinné náležitosti, ktoré musia byť v inventúrnom súpise zahrnuté. Oblasť spracovania inventarizačného zápisu je tak ponechaný plne v kompetencii účtovnej jednotky, je to iba na jej rozhodnutí s ohľadom na potreby účtovnej jednotky, avšak určite by ich nemali považovať za zbytočné. Podľa môjho názoru, čo sa týka inventarizačných písomností, vhodnejšia je slovenská úprava inventarizačných písomností. Ich vypracovanie je neoddeliteľnou súčasťou procesu uskutočňovania inventarizácie, a preto je vhodné, ak účtovné jednotky, a teda i príspevkové organizácie, nájdu v Zákone o účtovníctve čo možno najviac informácii o tom, čo všetko má obsahovať inventarizačný zápis.

Ak sa pozrieme bližšie na účtovanie prípadných zistených inventarizačných rozdielov, i na tomto mieste nájdeme jeden rozdiel. Účtovanie manka dlhodobého majetku odpisovaného i neodpisovaného je na Slovensku i v Českej republike rovnaké, avšak práve účtovanie prebytku predstavuje spomínaný rozdiel. Zatiaľ čo české účtovné jednotky účtujú prebytok dlhodobého odpisovaného majetku hmotného ako prírastok príslušného majetku na účte 02x - Hmotný dlhodobý majetok odpisovaný súvzťažne s účtom 08x - Oprávky k dlhodobému hmotnému majetku a prebytok dlhodobého majetku nehmotného ako prírastok hodnoty na účte 01 - Nehmotný dlhodobý majetok súvzťažne s účtom 07x - Oprávky k dlhodobému nehmotnému majetku, tak slovenská právna úprava tieto prípady pre účtovné jednotky ustanovuje iným spôsobom. Na Slovensku musí byť prebytok dlhodobého majetku odpisovaného zaúčtovaný ako prírastok dlhodobého majetku odpisovaného súvzťažne s účtom 384 - Výnosy budúcich období. Pri odpisovaní sa následne účtuje vo výške nákladov, resp. pri tvorbe opravných položiek sa preúčtuje hodnota účtu 384 do výnosov - na účet 648 - Ostatné výnosy z prevádzkovej činnosti. Prehľadne zachytáva postup účtovania prebytkov na Slovensku a v Českej republike u dlhodobého majetku odpisovaného nasledujúca tabuľka Tab.4. (Majorová a Zakhar, 2013)

Tab. 4 Účtovanie inventarizačného rozdielu – prebytku

Text účtovného prípadu	Slovenská republika		Česká republika	
	MD	D	MD	D
Inventarizačný rozdiel – prebytok dlhodobého nehmotného majetku				
Prebytok DNM zistený pri inventarizácii majetku, v účtovníctve doteraz nezaúčtovaný.	01x	384	01x	07x
Účtovné odpisy novozisteného DNM	551	07x		
Vo vecnej a časovej súvislosti s odpismi sa účtuje zúčtovanie novozisteného DNM do výnosov	384	648		
Inventarizačný rozdiel – prebytok dlhodobého hmotného majetku				
Prebytok odpisovaného DHM zistený pri inventarizácii majetku, v účtovníctve doteraz nezaúčtovaný	02x	384	02x	08x
Účtovné odpisy novozisteného DHM	551	08x		
Vo vecnej a časovej súvislosti s odpismi sa účtuje zúčtovanie novozisteného DHM do výnosov	384	648		

Zdroj: Majetok príspevkových organizácií v zriaďovateľskej pôsobnosti VÚC v roku 2013, 2013, Inventarizace majetku a záväzků, 2007

V Českej republike sa zistený prebytok dlhodobého nehmotného i dlhodobého hmotného odpisovaného majetku zaúčtuje už ako plne odpísaný, tzn. že účtovná jednotka ho už ďalej vôbec neodpisuje, čo spôsobí, že jej nevznikajú žiadne náklady a tým nedochádza k ovplyvneniu výsledku hospodárenia. Zistený prebytok majetku si účtovná jednotka ocení reprodukčnou cenou, avšak tým, že zaúčtuje nadobudnutie majetku oproti oprávkam, náklady účtovnej jednotky tiež nie sú ovplyvnené. Naopak na Slovensku, si zistený prebytok rovnako ako v Českej republike oceníme reprodukčnou cenou, avšak majetok zároveň začneme i odpisovať. Týmto sa jeho hodnota postupne premieta do nákladov, ale zároveň ponížovaním účtu 384 – Výnosy budúcich období sa zaúčtujú odpisy do výnosov, čo znamená, že z toho titulu jej výsledok hospodárenia nevzniká. Ako vidíme, ani na Slovensku a ani v Českej republike nedochádza pri zistení prebytku k ovplyvneniu výsledku hospodárenia. Postup účtovania prebytku na Slovensku považujem však za lepší, a to aj z toho dôvodu, že účtovanie týmto spôsobom umožňuje sledovať zostatkovú cenu novo nájdeného majetku na účte 384 – Výnosy budúcich období, zatiaľ čo v Českej republike, tým že je majetok účtovne plne odpísaný ihneď pri nájdení, jeho zostatková cena je nulová, nie je tým zohľadnené používanie novo zisteného majetku a jeho opotrebenie, ktoré vzniká v súvislosti s jeho používaním.

Ďalej sa bližšie pozrieme na jednotlivé odlišnosti týkajúce sa problematiky dlhodobého majetku.

Tab. 5 Dlhodobý majetok na Slovensku a v Českej republike

Druh majetku	Slovenská republika	Česká republika
Dlhodobý nehmotný majetok	Ocenenie vyššie ako 2 400 Eur, doba použiteľnosti viac ako 1 rok	Ocenenie vyššie ako 60 000 Kč, doba použiteľnosti dlhšia ako 1 rok
Dlhodobý hmotný majetok	Ocenenie vyššie ako 1 700 Eur, doba použiteľnosti viac ako 1 rok	Ocenenie vyššie ako 40 000 Kč, doba použiteľnosti viac ako 1 rok
Dlhodobý drobný nehmotný majetok	Ocenenie nižšie alebo rovné ako 2 400 Eur, doba použiteľnosti viac ako 1 rok, podľa vnútorného predpisu účtovnej jednotky	Ocenenie v čiastke 7 000 Kč a viac, neprevyšuje však 60 000 Kč, doba použiteľnosti viac ako 1 rok
Dlhodobý drobný hmotný majetok	Ocenenie nižšie alebo rovné ako 1 700 Eur, doba použiteľnosti viac ako 1 rok, podľa vnútorného predpisu účtovnej jednotky	Ocenenie v čiastke 3 000 Kč a viac, neprevyšuje však 40 000 Kč, doba použiteľnosti viac ako 1 rok

Zdroj: Postupy účtovania, 2007, Vyhláška č. 410/2009 Sb., ktorou sa provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění neskorších predpisů, 2009

Podľa údajov v tabuľke vyššie, môžeme skonštatovať, že rozdiely medzi Slovenskom a Českou republikou nájdeme hlavne v oblasti dlhodobého drobného majetku. Čo sa týka majetku dlhodobého nehmotného, tu vidíme, že platia pomerne rovnaké pravidlá ako na Slovensku, tak v Českej republike. Obidve krajiny považujú za dlhodobý nehmotný majetok ten, ktorého doba použiteľnosti je dlhšia ako 1 rok, rozdiel nájdeme iba v ocenení. Ak premeníme čiastku 2 400 Eur na Kč podľa aktuálne platného kurzu ČNB (1Eur = 27,395 Kč, dňa 13.4.2015), zistíme, že ocenenie dlhodobého nehmotného majetku na Slovensku je v súčasnosti trošku vyššie, kedy za dlhodobý nehmotný majetok je považovaný ten dlhodobý nehmotný majetok, ktorého ocenenie je vyššie ako 65 748 Kč. Za dlhodobý hmotný majetok, je považovaný ten, ktorého doba použiteľnosti je dlhšia ako 1 rok, pričom pri ocenení opäť nájdeme drobný rozdiel. Na Slovensku musí byť ocenenie vyššie ako 1 700 Eur, čo po prepočte predstavuje 46 571,5 Kč, takže i pri tomto druhu majetku je ocenenie o niečo vyššie. Oveľa podstatnejší rozdiel ale nastáva pri porovnaní dlhodobého drobného ako hmotného, tak i nehmotného majetku. Na Slovensku platí, že ako drobný dlhodobý hmotný majetok sa účtuje podľa vnútorného predpisu účtovnej jednotky majetok, ktorého ocenenie sa rovná alebo je nižšie ako 1 700 Eur a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. V Českej republike sa za drobný dlhodobý hmotný majetok sa považuje ten, ktorého ocenenie je síce rovné alebo nižšie ako

40 000 Kč, ale zároveň musí toto ocenenie byť vyššie alebo rovné ako 3 000 Kč a tiež i doba použiteľnosti musí byť dlhšia ako 1 rok. Takže v Českej republike je oproti právnej úprave na Slovensku navyše pridaná i spodná hranica ocenenia a to spomínaných 3 000 Kč. V prípade, že ocenenie majetku by bolo nižšie ako spomínaných 3 000 Kč, nejedná sa o dlhodobý majetok. Na Slovensku žiadna takáto hranica nie je stanovená, závisí iba na rozhodnutí účtovnej jednotky a stanovení vo vnútornom predpise, ktorý drobný hmotný a zároveň aj nehmotný majetok nebude považovať za dlhodobý majetok. Za dlhodobý drobný nehmotný majetok je v Českej republike považovaný ten nehmotný majetok, ktorého ocenenie je síce rovné alebo nižšie ako 60 000 Kč, ale zároveň musí toto ocenenie byť vyššie alebo rovné ako 7 000 Kč a samozrejme i doba použiteľnosti musí byť dlhšia ako 1 rok. Na Slovensku je za drobný dlhodobý nehmotný majetok považovaný na základe rozhodnutia účtovnej jednotky ten nehmotný majetok, ktorého ocenenie sa rovná alebo je nižšie ako 2 400 Eur a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Medzi porovnávanými krajinami vidíme rozdiel v tom, že ak by v Českej republike bolo ocenenie nehmotného majetku nižšie ako 7 000 Kč, nezaradí účtovná jednotka tento majetok už do kategórie dlhodobého majetku, zatiaľ čo na Slovensku závisí na rozhodnutí samotnej účtovnej jednotky, ktorý drobný nehmotný majetok nebude považovaný za majetok dlhodobý. Na základe porovnania českej a slovenskej právnej úpravy vo vymedzení drobného dlhodobého majetku môžem usúdiť, že česká úprava je podľa mňa v tomto smere jednotnejšia, pretože je v nej presne stanovená horná i dolná hranica, kedy je dlhodobý majetok považovaný za drobný dlhodobý. Toto umožňuje chápanie drobného dlhodobého majetku u všetkých účtovných jednotiek rovnako. Na Slovensku, kde si každá účtovná jednotka môže problematiku drobného dlhodobého majetku upraviť vo svojom internom predpise, tak s cieľom zjednodušiť si účtovanie drobného majetku, väčšina účtovných jednotiek si radšej vo svojej internej smernici zadefinuje, že o drobnom dlhodobom nehmotnom majetku v ocenení rovnom alebo nižšom ako 2 400 Eur a drobnom dlhodobom hmotnom majetku v ocenení rovnom alebo nižšom ako 1 700 Eur bude pri obstaraní účtovať priamo do spotreby – nákladov účtovnej jednotky. Z uvedeného vyplýva, že účtovná jednotka neúčtuje predmetný majetok v účtovnej triede 0 (na účtoch 018 – Drobný dlhodobý nehmotný majetok, 028 – Drobný dlhodobý hmotný majetok), ale vedie ho iba vo svojej podsúvahovej evidencii. V súvislosti s hore uvedeným konštatujem, že majetok vedený v podsúvahovej evidencii tým, že sa nevykazuje v súvahe na strane aktív, skresľuje reálny obraz o majetku účtovnej jednotky. Podľa môjho názoru, sa týmto účtovným pohľadom stráca všeobecný prehľad o majetku účtovnej jednotky. Jednotná úprava drobného dlhodobého majetku v Českej republike je tak určite vhodnejšia i z pohľadu pripravovanej účtovnej konsolidácie štátu, ktorej prípravná fáza sa práve v Českej republike realizuje a jednotné posudzovanie drobného majetku vo všetkých organizáciách zabráni tomu, aby vznikali významné rozdiely vo vykazovaní.

S technickým zhodnotením majetku sa spája ďalší rozdiel medzi slovenskými a českými príspevkovými organizáciami. V Českej republike sa stretávame s účtami 044 – Usporiadací účet technického zhodnocení dlhodobého nehmotného majet-

ku a 045 – Usporiadací účet technického zhodnocení dlhodobého hmotného majetku. Tieto účty slúžia počas bežného účtovného obdobia k účtovaniu nákladov, prípadne výdajov v súvislosti s technickým zhodnotením majetku, ak ich jednotlivé ocenenie je nižšie než čiastka stanovená vyhláškou (40 000 Kč u dlhodobého hmotného majetku a 60 000 Kč u dlhodobého nehmotného majetku), ale ktoré môžu v úhrne za celé účtovné obdobie – kalendárny rok túto čiastku prekročiť a splniť tak podmienky pre technické zhodnotenie dlhodobého hmotného či nehmotného majetku. Najneskôr ku 31.12. príslušného kalendárneho roka musí organizácia posúdiť, či náklady na technické zhodnotenie prekročili vyššie uvedené limity. Ak hodnoty technického zhodnotenia majetku nedosiahli dané limity, prevedieme tieto hodnoty z usporiadacích účtov do nákladov. Ak došlo ku prekročeniu uvedených limitov, je potrebné navýšiť ocenenie majetku. Ďalším špecifikom týchto účtov je, že na konci účtovného obdobia musia mať nulový stav, pretože ich použitie je obmedzené iba na jedno účtovné obdobie. Takýto spôsob účtovania a sledovania technického zhodnotenia majetku považujem za naozaj vhodný a veľmi prehľadný, vzhľadom k tomu, že je potrebné na konci účtovného obdobia posúdiť výšku technického zhodnotenia, na základe čoho bude buď navýšené ocenenie dlhodobého majetku alebo budú tieto výdaje na technické zhodnotenie zaúčtované do nákladov. Posúdenie výšky technického zhodnotenia je pomocou usporiadacích účtov oveľa jednoduchšie, jasne vidíme či dané technické zhodnotenie limit prekročilo alebo nie. Ak českú úpravu porovnáme s úpravou na Slovensku, zistíme, že na Slovensku žiadne usporiadacie účty neexistujú. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., ktorou sa provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění neskorších predpisů), (Lošťák a Prudký, 2014)

Na Slovensku sú podľa Zákona o dani z príjmov za technické zhodnotenie považované *„výdavky na dokončené nadstavby, prístavby a stavebné úpravy, rekonštrukcie a modernizácie prevyšujúce pri jednotlivom hmotnom majetku a nehmotnom majetku 1700 Eur v úhrne za zdaňovacie obdobie.“* Technické zhodnotenie dlhodobého majetku sa v priebehu účtovného obdobia účtuje na účty 041 – Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku a 042 – Obstaranie dlhodobého hmotného majetku, pričom ak náklady na dokončené technické zhodnotenie v úhrne za účtovné obdobie budú vyššie ako 1700 Eur a zároveň technické zhodnotenie bude v tomto účtovnom období uvedené do užívania, zvýši sa ocenenie jednotlivého dlhodobého hmotného i nehmotného majetku o tieto náklady. V prípade ak nedôjde ku prekročeniu čiastky 1700 Eur, budú podobne ako je tomu v Českej republike zaúčtované tieto náklady pri dlhodobom hmotnom majetku na účet 548 – Ostatné náklady na prevádzkovú činnosť, pri dlhodobom nehmotnom majetku na účet 518 – Služby alebo na Slovensku má organizácia tiež možnosť účtovať aj o týchto nákladoch neprevyšujúcich 1700 Eur ako o technickom zhodnotení na základe svojho rozhodnutia. Na základe uvedeného si myslím, že česká úprava účtovania technického zhodnotenia je vhodnejšia a umožňuje tak organizácii bez problémov určiť výšku technického zhodnotenia. (Postupy účtovania)

Vzhľadom k tomu, že moja bakalárska práca je venovaná príspevkovým organizáciám, porovnáme si i charakteristiku príspevkových organizácií podľa sloven-

skej a českej právnej úpravy. Musím však na tomto mieste skonštatovať, že vďaka dlhodobému spoločnému vývoju právneho poriadku na Slovensku a v Českej republike je oblasť príspevkových organizácií takmer totožná. Ako na Slovensku, tak i v Českej republike platí, že príspevkové organizácie sú právnickými osobami, pričom v oboch krajinách sa zhodne rozlišuje medzi štátnymi príspevkovými organizáciami a príspevkovými organizáciami, ktoré sú zriadené územnou samosprávou. Rozdiel vidím v definícii príspevkovej organizácie, kde v slovenskej právnej úprave, konkrétne v Zákone o rozpočtových pravidlách verejnej správy je príspevková organizácia definovaná ako „*právnická osoba štátu, obce a vyššieho územného celku, ktorej menej ako 50 % výrobných nákladov je pokrytých tržbami a ktorá je na štátny rozpočet, rozpočet obce alebo na rozpočet vyššieho územného celku zapojená príspevkom.*“ Z uvedeného vyplýva, že na Slovensku je veľmi dôležité pravidlo 50 % a pokiaľ toto pravidlo 50 % príspevková organizácia nespĺňa, zaraďuje sa mimo sektor verejnej správy a spadá do sektora nefinančných korporácií. V českej právnej úprave, ktorá príspevkovú organizáciu vymedzuje, som žiadne pravidlo 50 % vymedzené nenašla. Za zmienku stojí i fakt, že na Slovensku sa príspevkové organizácie ako právnické osoby nezapisujú do Obchodného registra, ale sú zapísané iba v registri organizácií, ktorý vedie Štatistický úrad Slovenskej republiky (Štatistický register organizácií). Oddelené vedenie subjektov verejnej správy v Štatistickom registri organizácií považujem za pozitívum slovenskej právnej úpravy, pretože v Obchodnom registri by podľa mňa mali byť zapísané iba podnikateľské subjekty.

Ďalší rozdiel, ktorý uvediem, je z oblasti hospodárenia príspevkových organizácií. Zatiaľ čo na Slovensku podľa Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy patrí medzi finančné fondy, ktorý si príspevkové organizácie tvoria, v súčasnosti už iba jeden fond, v Českej republike je tomu inak. Na Slovensku príspevková organizácia tvorí rezervný fond, v Českej republike si príspevková organizácia na základe zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění neskorších predpisů vytvára nasledujúce fondy:

- Rezervný fond
- Fond investícií
- Fond odmien
- Fond kultúrnych a sociálnych potrieb.

Ako prvý si bližšie rozoberieme rezervný fond. Rezervný fond príspevkovej organizácie na Slovensku sa tvorí podľa Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy z výsledku hospodárenia a príspevková organizácia môže tento fond použiť jedine na vysporiadanie svojho záporného výsledku hospodárenia.

V Českej republike je rezervný fond tvorený podľa zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění neskorších predpisů zo zlepšeného výsledku hospodárenia príspevkovej organizácie a tento fond má oveľa širšie využitie než rezervný fond slovenskej príspevkovej organizácie. Okrem toho, že slúži na úhradu straty za predchádzajúce roky, slúži tiež ku rozvoju činnosti organizácie, ku preklenutiu prípadného dočasného nesúladu medzi nákladmi

a výnosmi ako aj ku úhrade prípadných sankcií, ktoré boli organizácii uložené za porušenie rozpočtovej disciplíny. (Svobodová, 2010)

Ďalším fondom vytváraným príspevkovými organizáciami v Českej republike je fond investícií. Povinnosť vytvárať fond investícií už v súčasnosti pre slovenské príspevkové organizácie neplatí. Na Slovensku má príspevková organizácia povinnosť vytvoriť si na základe Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy jedine rezervný fond. Fond investícií je v Českej republike vytváraný podľa zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územných rozpočtů, ve znění neskorších predpisů. Slúži príspevkovej organizácii ku financovaniu svojich investičných aktivít, môže ho napríklad využiť k obstaraniu alebo technickému zhodnoteniu dlhodobého hmotného a nehmotného majetku. Fond môže organizácia použiť aj na úhradu investičných úverov alebo pôžičiek. Zdrojom tohto fondu sú napríklad peňažné prostriedky vo výške odpisov dlhodobého hmotného a nehmotného majetku (podľa zriaďovateľom schváleného odpisového plánu), ďalej tiež investičný príspevok z rozpočtu zriaďovateľa, príjmy z predaja dlhodobého hmotného majetku vo vlastníctve príspevkovej organizácie a podobne. (Svobodová, 2010)

Fond odmien je v Českej republike motivačným fondom. Tvorí sa zo zlepšeného výsledku hospodárenia, pričom prevod týchto prostriedkov do fondu odmien schvaľuje zriaďovateľ. Dá sa povedať, že tento fond slúži ako hmotná motivácia zamestnancov príspevkovej organizácie, avšak netreba zabúdať na to, že prednostne musí byť z fondu vyplatené prípadné prekročenie prostriedkov na platy. Príspevková organizácia má preto povinnosť používať tento fond spôsobom, aby v prípade prekročenia prostriedkov na platy, dokázala toto prekročenie uhradiť. Fond odmien osobne považujem za vhodný, pretože pri splnení všetkých zákonných podmienok môže slúžiť ako doplnkový zdroj odmeňovania zamestnancov. Stále však treba brať do úvahy jeho prednostný účel financovania prípadného prekročenia prostriedkov na platy. (Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územných rozpočtů, ve znění neskorších predpisů)

Ďalším fondom, ktorý si vytvárajú príspevkové organizácie v Českej republike je fond kultúrnych a sociálnych potrieb. Fond je tvorený základným prídelením na vrub nákladov organizácie z ročného objemu nákladov na platy a náhrady platov, prípadne aj miezd a odmien. Tento fond je určený práve na financovanie kultúrnych, sociálnych a iných služieb. Dá sa povedať, že pre zamestnancov predstavuje istú formu zamestnaneckých benefitov. (Svobodová, 2010)

Na Slovensku príspevkové organizácie nemajú podľa Zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy povinnosť tvoriť fond kultúrnych a sociálnych potrieb, avšak ekvivalentom k tomuto fondu je na Slovensku tzv. sociálny fond, ktorý je bližšie upravený zákonom č. 152/1994 Z. z. o sociálnom fonde. Slúži podobne ako fond sociálnych a kultúrnych potrieb na financovanie sociálnej politiky s cieľom zlepšenia a skvalitnenia pracovného prostredia. Ak sa pozrieme bližšie na tvorbu týchto dvoch fondov, zistíme, že zatiaľ čo na Slovensku je zamestnávateľ, ktorého predmet činnosti je zameraný na dosiahnutie zisku, povinný tvoriť sociálny fond z povinného prídelenia, ktorý je vo výške 0,6 % až 1 % zo základu (pod základom sa rozumie úhrn hrubých miezd alebo platov, ktoré sú zamestnancom zúčtované na

výplatu), tak v Českej republike je podľa vyhlášky č. 114/2002 Sb. o fondu kultúrnych a sociálnych potrieb pevne stanovený povinný odvod vo výške 1 % z ročného objemu nákladov zúčtovaných na platy, náhrady platov, mzdy, prípadne náhrady mzdy. Pre príspevkové organizácie ako subjekty verejnej správy na Slovensku však platí, že rozpätie povinného prídeltu do sociálneho fondu si určujú sami na základe možností svojho rozpočtu. Vhodné je taktiež dodať, že príspevkové organizácie môžu dosiahnuť zisk iba zo svojej podnikateľskej činnosti, ak takúto činnosť zákonným spôsobom vykonávajú, pričom tvorba fondu sa nevzťahuje na ich hlavnú činnosť. Hlavnou činnosťou príspevkové organizácie nedosahujú zisk, pretože prebytok rozpočtu príspevkových organizácii nie je považovaný za zisk. Sociálny fond, resp. fond sociálnych a kultúrnych potrieb by z môjho pohľadu mal tvoriť neoddeliteľnú súčasť každej organizácie, ktorá prostredníctvom tohto fondu realizuje svoju sociálnu politiku a myslím si, že oblasť starostlivosti o svojich zamestnancov by stále mala patriť na popredné miesta v rebríčku preferencii u každého zamestnávateľa. Zamestnanci sú zároveň vďaka tomuto fondu motivovaní ku podávaniu lepších pracovných výkonov, keďže vedia, že zamestnávateľ im poskytne i nejaké ďalšie výhody. (Veverková [2], 2011)

Čo sa týka problematiky účtovania nehnuteľných kultúrnych pamiatok, rada by som uviedla, že na Slovensku pre príspevkové organizácie z § 32 Postupov účtovania vyplýva, že o nehnuteľnostiach kultúrneho dedičstva – kultúrnych pamiatkach sa neúčtuje, vzhľadom k tomu, že nie je možné poznať ich ocenenie. Na kultúrne pamiatky sa vzťahuje špeciálna evidencia podľa príslušných predpisov a tieto pamiatky sa vykazujú v poznámkach účtovnej závierky ako iné aktíva. Účtovaniu podlieha iba technické zhodnotenie pamiatky, ktoré sa účtuje na účte 029 – Ostatný dlhodobý hmotný majetok. (Ivánek, 2013)

V Českej republike sa podľa § 22 Zákona o účetnictví oceňujú kultúrne pamiatky, zbierky múzejnej povahy, predmety kultúrnej hodnoty a cirkevné stavby, pokiaľ nie je známa ich obstarávacía cena, vo výške 1 Kč. Na jednej strane vidím pozitívum ocenenia vo výške 1 Kč v jednoduchosti, v prehľadnosti a v zjednotení účtovania o kultúrnych pamiatkach pre všetky organizácie, ak nie je známe ich skutočné ocenenie, na druhej strane si však myslím, že takéto ocenenie vo výške 1 Kč môže byť v rozpore s požiadavkou o vernom a pravdivom zobrazení skutočnosti v účtovníctve, pretože ocenenie vo výške 1 Kč je naozaj iba symbolické.

7 Záver

Ekonomika na Slovensku sa rozdeľuje do niekoľkých sektorov. Zaradujeme sem sektor verejnej správy, sektor finančných korporácií, sektor nefinančných korporácií a sektor domácností. Vo svojej bakalárskej práci som sa venovala práve sektoru verejnej správy, konkrétne príspevkovým organizáciám v zriaďovateľskej pôsobnosti vyššieho územného celku – Trenčianskeho samosprávneho kraja. Trenčiansky samosprávny kraj má vo svojej pôsobnosti príspevkové organizácie so zameraním na oblasť kultúry, školstva i zdravotníctva. Činnosti týchto organizácií sú zamerané na uspokojovanie potrieb obyvateľov Slovenskej republiky. Uvedené príspevkové organizácie sú financované z viacerých zdrojov. Okrem vlastných príjmov využívajú aj zdroje od zriaďovateľa, zo štátneho rozpočtu a tak isto využívajú prostriedky prijaté z darov a grantov. Z uvedeného vyplýva, že hospodária s verejnými prostriedkami, ktoré podliehajú nielen kontrole zo strany zriaďovateľa, ale aj zo strany verejnosti. Z tohto dôvodu musia príspevkové organizácie venovať patričnú pozornosť vedeniu svojho účtovníctva, viesť ho úplne, správne a preukázateľne.

Cieľom mojej bakalárskej práce o inventarizácii majetku a záväzkov v príspevkových organizáciách zriadených vyšším územným celkom bolo na základe existujúcich inventarizačných smerníc v príspevkových organizáciách navrhnúť univerzálnu podobu inventarizačnej smernice pre tieto organizácie.

Na to, aby som dokázala navrhnúť univerzálnu podobu inventarizačnej smernice pre príspevkové organizácie, musela som najskôr preštudovať odbornú literatúru venujúcu sa danej problematike, ktorá bola podkladom pre spracovanie teoretickej časti mojej bakalárskej práce. Po naštudovaní problematiky príspevkových organizácií a inventarizácie majetku a záväzkov, som mohla prejsť k druhej časti mojej práce, s názvom kapitoly „Vlastná práca“.

Vzhľadom k tomu, že Zákon o účtovníctve rieši inventarizáciu majetku a záväzkov iba všeobecne, príspevkovým organizáciám je vytvorený priestor, aby si bližšie špecifikovali vykonávanie inventarizácie majetku a záväzkov vo svojej organizácii. Organizácie si preto vypracovávajú interné smernice na vykonanie inventarizácie, v ktorých musia rešpektovať zákonom danú legislatívu, avšak zároveň im je umožnené, aby si proces inventarizácie prispôbili svojim podmienkam. Ako možný spôsob objasnenia týchto skutočností, som oslovila niekoľko príspevkových organizácií, z ktorých päť so spoluprácou súhlasilo. Tieto organizácie mi pre moju prácu poskytli interné smernice, v ktorých je upravená oblasť inventarizácie majetku a záväzkov. Ako som mala možnosť sa pri podrobnej analýze každej inventarizačnej smernice presvedčiť, organizácie nekladú príliš veľký dôraz oblasti inventarizácie majetku a záväzku, a to aj napriek tomu, že inventarizácia je pre každú účtovnú jednotku dôležitým prvkom vnútornej kontroly. Najväčším nedostatkom inventarizačných smerníc bola ich neaktuálnosť. Ani jedna smernica nezohľadňovala aktuálne platný zákon č. 431/2002 Zb. o účtovníctve, v znení neskorších predpisov. Z uvedeného vyplýva, že príspevkové organizácie nesledujú novelizácie zákona. Najaktuálnejšia bola smernica, ktorú predložila jedna organi-

zácia s účinnosťou od 1.1.2013, zvyšné štyri smernice boli naposledy aktualizované v rokoch 2003, 2009, 2010 a 2011. Neaktuálnosť považujem osobne za najväčší nedostatok, dokonca jedna organizácia mala vypracovanú inventarizačnú smernicu ešte v slovenských korunách. Ku ďalším nedostatkom analyzovaných smerníc patrí nezadefinovanie inventarizačných komisií, ich činností a povinností. Niektoré smernice neuvádzali tiež vecné vymedzenie povinných náležitostí inventúrneho súpisu a inventarizačného zápisu, ako jedných z najdôležitejších inventarizačných písomností. Do týchto vnútorných predpisov neboli zapracované ani zmeny v lehotách na vykonávanie inventarizácie vyplývajúce z novelizovaného znenia § 29 Zákona o účtovníctve. Iba dve organizácie definovali postup vykonania inventarizácie prostredníctvom vymedzenia krokov, čím zabezpečili úplnosť inventarizácie. Účtovanie inventarizačných rozdielov bližšie upravovala iba jedna smernica. Podľa môjho názoru je vhodné, ak smernica stanoví spôsob vysporiadania inventarizačných rozdielov, na základe ktorého zamestnanci organizácie postupujú jednotne a v súlade s Postupmi účtovania. Čo sa týka príloh ku inventarizačnej smernici, tie boli súčasťou iba dvoch skúmaných inventarizačných smerníc, čo považujem za nepostačujúce.

Vzhľadom k tomu, že som pri analýze vybraných inventarizačných smerníc príspevkových organizácii zistila, že tejto oblasti nie je naozaj venovaná dostatočná pozornosť, smernice nie sú aktuálne, často v nich chýbajú základné a podstatné informácie, rozhodla som sa vypracovať návrh univerzálnej podoby inventarizačnej smernice. Vytvorená univerzálna smernica o vykonaní inventarizácie majetku a záväzkov by mohla slúžiť ako metodická pomôcka pre príspevkové organizácie v zriaďovateľskej pôsobnosti vyššieho územného celku s cieľom zabezpečiť plynulý priebeh inventarizácie. Pri návrhu univerzálnej podoby inventarizačnej smernice som vychádzala zo zadefinovaných zákonných povinností a zároveň som sa snažila v tomto návrhu obsiahnuť všetky dôležité oblasti inventarizácie majetku a záväzkov vrátane lehôt uskutočňovania inventarizácie, spôsobov a postupu vykonávania inventarizácie, definovania ústrednej i čiastkových inventarizačných komisií, definovania ich úloh, úpravy inventarizačných písomností, spracovania oblasti inventarizačných rozdielov vrátane spôsobu vysporiadania sa s týmito inventarizačnými rozdielmi a doplnila som do smernice i nie menej dôležité prílohy. Správne a dôkladne vypracovaná inventarizačná smernica by určite uľahčila každej účtovnej jednotke, a nielen príspevkovým organizáciám, vykonávanie inventarizácie majetku a záväzkov. Pre zamestnancov, ktorí inventarizáciu vykonávajú, predstavuje inventarizačná smernica jednoznačne vodítko, vďaka ktorej budú všetci pri vykonávaní inventarizácie postupovať jednotne, správne a zároveň aj podľa platných právnych predpisov. Z týchto dôvodov by každá účtovná jednotka mala klásť oveľa väčší dôraz vypracovaniu interných smerníc, a to nielen v oblasti inventarizácie majetku a záväzkov, ale aj v ďalších oblastiach.

Spracovaný návrh univerzálnej podoby inventarizačnej smernice som sa rozhodla zaslať na posúdenie spolupracujúcim príspevkovým organizáciám. Oslovila som ich e-mailovou komunikáciou, kde som ich požiadala o vyjadrenie svojho názoru na vytvorený návrh smernice. Z oslovených piatich príspevkových organizácií

mi stanovisko poskytli tri organizácie. Týmto príspevkovým organizáciám sa moje spracovanie inventarizačnej smernice páčilo, podľa ich názoru je smernica vypracovaná dobre a spĺňa všetky zákonom stanovené náležitosti. Dokonca organizácie uviedli, že si vedia predstaviť použitie predloženej inventarizačnej smernice v praxi priamo v ich organizáciách.

Čiastkovým cieľom mojej bakalárskej práce bolo i porovnanie skúmanej oblasti na Slovensku a v Českej republike. Tu by som rada podotkla, že vďaka dlhému spoločnému historickému vývoju Slovenska a Českej republiky, platia v oboch krajinách takmer rovnaké pravidlá a rozdiely v jednotlivých skúmaných oblastiach nie sú až také rozsiahle. Pri porovnávaní legislatívy na Slovensku a v Českej republike sa mi podarilo nájsť niekoľko odlišností. Po analyzovaní a komparovaní jednotlivých právnych úprav porovnávaných krajín, som zistila rozdiely v charakteristike príspevkových organizácií, v oblasti vykonávania samotnej inventarizácie majetku a záväzkov, taktiež v definícii drobného dlhodobého majetku, ako aj v spôsobe účtovania technického zhodnotenia majetku v priebehu účtovného obdobia. V prípade problematiky inventarizácie musím povedať, že Česká republika má zaistenú podrobnejšiu úpravu inventarizácie v legislatíve. Dokonca pre príspevkové organizácie, na ktoré som sa v mojej práci zamerala, ako aj pre ďalšie tzv. vybrané účtovné jednotky, existuje vyhláška, ktorou sa upravuje oblasť inventarizácie majetku a záväzkov. Rozdiely som našla i termínoch uskutočňovania inventarizácie a tiež v spôsobe účtovania niektorých inventarizačných rozdielov, ktorý je podľa môjho názoru na Slovensku oveľa prehľadnejší. V rámci definovania drobného dlhodobého majetku by som sa priklonila na stranu Českej republiky, kde je jasne zadefinovaná ako horná tak i dolná hranica ocenenia majetku, ktorý je považovaný za majetok dlhodobý drobný. Na Slovensku je zaradenie drobného dlhodobého majetku podľa ceny obstarania benevolentnejšie a ponechané na rozhodnutí účtovnej jednotky, avšak na druhej strane nie je jednotné, z čoho potom vyplývajú rôzne pohľady na klasifikáciu dlhodobého majetku. Zavedená právna úprava umožňuje v Slovenskej republike majetok v rovnakom ocenení obstaraný jednou účtovnou jednotkou viesť ako drobný dlhodobý majetok na účtoch 018 – Drobný dlhodobý nehmotný majetok alebo 028 – Drobný dlhodobý hmotný majetok, zatiaľ čo druhá účtovná jednotka tento majetok vedie iba v podsúvahovej evidencii. V rámci účtovania technického zhodnotenia som zistila, že v Českej republike sa účtuje technické zhodnotenie na samostatných účtoch, čo určite považujem za dobrý spôsob ako sledovať výšku vykonaného technického zhodnotenia v rámci účtovného obdobia. Predmetný spôsob evidencie technického zhodnotenia v Slovenskej republike nie je legislatívne zadefinovaný. Ďalšie identifikované rozdiely sa týkali charakteristiky príspevkových organizácií a tiež oblasti finančných fondov, ktoré si príspevkové organizácie vytvárajú.

Spracovaním mojej bakalárskej práce som sa presvedčila o tom, že vykonanie inventarizácie majetku a záväzkov predstavuje neoddeliteľnú súčasť závierkových prác a zároveň napomôže účtovnej jednotke k tomu, aby jej účtovníctvo bolo vedené správne, úplne a preukázateľne. Inventarizačná smernica je nástrojom pre dôkladné vykonanie inventarizácie majetku a záväzkov. Z tohto dôvodu by si každá

účtovná jednotka mala dať záležať na tom, aby jej interná smernica bola vypracovaná podľa platnej legislatívy, bola pravidelne aktualizovaná, a aby upravovala komplexné spracovanie problematiky pre zamestnancov vykonávajúcich inventarizáciu v účtovnej jednotke.

8 Literatúra

BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: Grada, 2001, 182 s. ISBN 80-247-0086-7.

Česká národní banka [online]. [cit. 2015-04-13]. Dostupné z: <http://www.cnb.cz/cs/index.html>

Česká republika. Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb. In: *Sbírka zákonů*. 2002. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-114>

Česká republika. Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění neskorších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 2009. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/vzdelavani/skolstvi-v-cr/ekonomika-skolstvi/vyhlasaka-c-410-2009-sb-kterou-se-provadedeji-nektera>

Česká republika. Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. In: *Sbírka zákonů*. 2000. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-250>

Česká republika. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 1991. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

DOBŠOVIČ, Dušan. Inventarizácia majetku a záväzkov. *Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi* [online]. 2008, č. 12 [cit. 2015-03-03]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/dane-a-uctovnictvo-v-praxi/inventarizacia-majetku-a-zavazkov.m-1018.html>

FABIAN, Štefan. Systém vedenia účtovníctva vo verejnom sektore. *Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi* [online]. 2010, č. 7-8 [cit. 2015-01-24]. ISSN 1339-1631. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/system-vedenia-uctovnictva-vo-verejnom-sektore.m-1562.html>

FABIAN, Štefan. Úvod do problematiky príspevkových organizácií. *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. 2011, VI., č. 5, s. 9-11. ISSN-1337-0197.

FURMANÍK, Peter. Odpisovanie nehmotného majetku. *Otázky a odpovede Online* [online]. 2014 [cit. 2015-02-22]. Dostupné z: <http://www.otazkyodpovede.sk/sk/otazky/odpisovanie-nehmotneho-majetku.1-2270.html>

HIRTLOVÁ, Lucia. Komentár k novele zákona o účtovníctve. *Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi* [online]. 2014, č. 6 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/komentar-k-novele-zakona-o-uctovnictve.m-2816.html>

IVÁNEK, Peter. *Účtovníctvo, výkazníctvo a konsolidovaná účtovná závierka subjektov verejnej správy v roku 2013*. Bratislava, 2013.

- JAKUBÍKOVÁ, Hana. [1] Účtovné a daňové odpisy (I.). Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi [online]. 2015, č. 2 [cit. 2015-02-13]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/uctovne-a-danove-odpisy-i.m-3071.html>
- JAKUBÍKOVÁ, Hana. [2] Účtovné a daňové odpisy (II.). Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi [online]. 2015, č. 3 [cit. 2015-02-25]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/uctovne-a-danove-odpisy-ii.m-3109.html>
- JURÁŇOVÁ, Hana a Karolína JUHÁSZOVÁ. *Inventarizace ve veřejné správě*. 2. aktualiz. vyd. Ostrava: EconomiCon, 2012, 130 s. ISBN 978-80-905065-4-1.
- KONVALINKOVÁ, Iveta. Príspevková organizácia a reforma ESO. *Verejná správa: školy, úrady, obce, kultúra, zdravotníctvo, rozpočtové, príspevkové, neziskové organizácie*. Žilina: Poradca, 2013, roč. 7, 12-13. ISSN-1337-0448.
- LOŠŤÁK, Milan a Pavel PRUDKÝ. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014: komentár, príklady, výklad zmien*. 15. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014, 327 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-866-6.
- MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 632 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
- MAJEROVÁ, Miriam a Ladislav ZAKHAR. Inventarizácia v organizáciách štátnej správy a samosprávy. *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi* [online]. 2013, č. 11 [cit. 2015-02-27]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/inventarizacia-v-organizaciach-statnej-spravy-a-samospravy.m-2547.html>
- MINÁRIKOVÁ, Anna. Účtovné a daňové odpisy v štátnej správe a samospráve. *Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi* [online]. 2010, č. 5 [cit. 2015-02-16]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/uctovne-a-danove-odpisy-v-statnej-sprave-a-samosprave.m-1625.html>
- MINTÁL, Ján. Inventarizácia majetku a záväzkov. *Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi* [online]. 2007, č. 12 [cit. 2015-02-23]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/dane-a-uctovnictvo-v-praxi/inventarizacia-majetku-a-zavazkov.m-809.html>
- MRÁZIKOVÁ, Janka. Inventarizácia majetku. *Verejná správa* [online]. 2014, č. 1 [cit. 2015-02-23]. Dostupné z: <http://www.poradca.sk/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=131335>
- MRÁZIKOVÁ, Janka. Zásady účtovania dlhodobého hmotného majetku. *Verejná správa* [online]. 2011, č. 11 [cit. 2015-02-05]. Dostupné z: <http://www.poradca.sk/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=119158>

- PETRÁŠOVÁ, Tatiana. Zriadenie, hospodárenie a zrušenie rozpočtovej a príspevkovej organizácie. *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi* [online]. 2014, 7-8 [cit. 2015-02-01]. ISSN 1339-1631. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/zriadenie-hospodarenie-a-zrusenie-rozpoctovej-a-prispevkovej-organizacie.m-2880.html>
- PODHORSKÝ, Josef a Jaroslava SVOBODOVÁ. *Inventarizace: praktický průvodce*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2002, 207 s. ISBN 80-726-3096-2.
- POSPÍŠIL, Petr, Blanka ŠTEFANKOVÁ a Ivana DURCZOKOVÁ. Příspěvkové organizace územního samosprávného celku - proces zřízení a zřizovací listina. [online]. 2009 [cit. 2015-01-18]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9368v12187-prispevkove-organizace-uzemniho-samospravneho-celku-proce/>
- SEKERKOVÁ, Ľubica. Vybrané problémy pri uplatnení daňových odpisov z hmotného majetku u subjektov územnej samosprávy. *Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi* [online]. 2014, č. 7-8 [cit. 2015-04-10]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/vybrane-problemy-pri-uplatneni-danovych-odpisov-z-hmotneho-majetku-u-subjektov-uzemnej-samospravy.m-2888.html>
- Slovenská republika. OPATRENIE Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov. In: *Finančný spravodajca*. 2014. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=9479>
- Slovenská republika. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve. In: *Zbierka zákonov SR*. 2002. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2002-431>
- Slovenská republika. Zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov*. 2004. Dostupné z: <http://www.epi.sk/Main/Default.aspx?Template=~Main/TArticles.ascx&phContent=~ZzSR/ShowRule.ascx&RuleId=29657&VirtualDate=0&pa=19989>
- Slovenská republika. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. In: *Zbierka zákonov SR*. 2003. Dostupné z: <http://www.epi.sk/Main/Default.aspx?Template=~Main/TArticles.ascx&zsrln-kid=7517249&phContent=~ZzSR/ShowRule.ascx&RuleId=28860&pa=27898>
- STRÁHLOVÁ, Jarmila. Inventarizácia majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov. *Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi* [online]. 2009, č. 12 [cit. 2015-03-20]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/dane-a-uctovnictvo-v->

[praxi/inventarizacia-majetku-zavazkov-a-rozdielu-majetku-a-zavazkov.m-1204.html](http://www.ucecni.kavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2820v3638-inventarizacia-majetku-zavazkov-a-rozdielu-majetku-a-zavazkov.m-1204.html)

- SVOBODA, Patrik a Hana BOHUŠOVÁ. *Inventarizace majetku a závazků* [online]. [cit. 2015-04-06]. Dostupné z: http://www.ucecni.kavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2820v3638-inventarizacia-majetku-a-zavazku/?search_query=inventarizace
- SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Abeceda účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. Olomouc: ANAG, 2010, 454 s. ISBN 80-7263-279-5.
- SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Inventarizace: praktický průvodce*. 5. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2008, 271 s. ISBN 978-80-7263-476-7.
- ŠABÍKOVÁ, Ingrid. Špecifiká akruálneho účtovníctva štátnych rozpočtových a príspevkových organizácií. *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi* [online]. 2011, č. 3 [cit. 2015-02-03]. ISSN-1339-1631. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/specifika-akruálneho-uctovnictva-statnych-rozpocetovych-a-prispevkovych-organizacii.m-73.html>
- ŠLOSÁROVÁ, Anna. Všeobecná charakteristika a prehľad IAS/IFRS (II.). *Dane a účtovníctvo v praxi* [online]. 2005, č. 6 [cit. 2015-01-29]. ISSN 1338-175X. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/dane-a-uctovnictvo-v-praxi/vseobecna-charakteristika-a-prehľad-ias-ifrs-ii.m-256.html>
- URBANOVÁ, Terézia a Miriam MAJEROVÁ. Účtovanie odpisov majetku v obciach, rozpočtových a príspevkových organizáciách. *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi* [online]. 2013, č. 1 [cit. 2015-02-12]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/uctovanie-odpisov-majetku-v-obciach-rozpocetovych-a-prispevkovych-organizaciiach.m-2163.html>
- URBANOVÁ, Terézia. *Majetok príspevkových organizácií v zriaďovateľskej pôsobnosti VÚC v roku 2013: Materiál pre účastníkov seminára Trenčiansky samosprávny kraj, 15.11.2013*. 2013.
- VALÁŠKOVÁ, Lenka. Inventarizácia majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov v roku 2014. In: *Podnikajte.sk* [online]. 2014 [cit. 2015-04-10]. Dostupné z: <http://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1773/category/uctovnictvo/article/inventarizacia-2014.xhtml>
- VEVERKOVÁ [1], Ingrid. Príspevkové organizácie – subjekty verejnej správy. *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. 2011, č. 5, s. 11-15. ISSN-1337-0197.
- VEVERKOVÁ [2], Ingrid. Sociálny fond v obciach, rozpočtových a príspevkových organizáciách. *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi* [online]. 2011, č. 1 [cit. 2015-04-13]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/socialny-fond-v-obciach-rozpocetovych-a-prispevkovych-organizaciiach.m-2163.html>

praxi/socialny-fond-v-obciach-rozpocetovych-a-prispevkovych-organizaciach.m-93.html

- VEVERKOVÁ, Ingrid. Pravidlá rozpočtového hospodárenia v príspevkových organizáciách. *Účtovníctvo ROPO a obcí v praxi*. 2012, č. 3, s. 4-8. ISSN-1337-0197
- WITTGRUBEROVÁ, Adriana. Obstaranie dlhodobého hmotného majetku v podmienkach štátnej správy (I.). *Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi* [online]. 2014, č. 11 [cit. 2015-02-03]. ISSN 1339-1631. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/obstaranie-dlhodobeho-hmotneho-majetku-v-podmienkach-statnej-spravy-i.m-2972.html>
- ZAKHAR, Ladislav. Dlhodobý majetok v organizáciách štátnej správy a samosprávy. [online]. 2012 [cit. 2015-02-06]. Dostupné z: <http://www.epi.sk/Main/Default.aspx?Template=~/Main/TArticles.ascx&MID=221&phContent=~/EDL/ShowSubArticles.ascx&CatId=11208&pa=39950>
- ZAKHAR, Ladislav. Dlhodobý majetok v organizáciách štátnej správy a samosprávy. [online]. 2014 [cit. 2015-02-08]. Dostupné z: <http://www.vssr.sk/clanok-z-titulky/Dlhodoby-majetok-v-organizaciach-statnej-spravy-a-samospravy-7.htm>
- ZAKHAR, Ladislav. Inventarizácia majetku a záväzkov v organizáciách štátnej správy a samosprávy. *Účtovníctvo pre ROPO a obce v praxi* [online]. 2011, č. 11 [cit. 2015-02-24]. Dostupné z: <http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/uctovnictvo-ropo-a-obci-v-praxi/inventarizacia-majetku-a-zavazkov-v-organizaciach-statnej-spravy-a-samospravy.m-1697.html>