

Komparatívna analýza podvojného účtovníctva neziskových organizácií v Slovenskej republike a Českej republike

Alena Kordošová¹, Iris Šimíková²

Abstrakt

Neziskové organizácie sú súčasťou každej demokratickej spoločnosti. V Slovenskej republike aj v Českej republike majú neziskové organizácie ako účtovné jednotky povinnosť viesť účtovníctvo v sústave podvojného účtovníctva alebo v sústave jednoduchého účtovníctva. I keď začiatky účtovníctva boli spoločné, od vzniku dvoch samostatných štátov dochádza k zásadným rozdielom v účtovníctve. Článok je zameraný na komparatívnu analýzu podvojného účtovníctva neziskových organizácií v Slovenskej republike a Českej republike s cieľom identifikovať spoločné znaky a rozdiely v účtovníctve neziskových organizácií v oboch krajinách s uvedením vlastných záverov a návrhov na vedeckú diskusiu.

Kľúčové slová

nezisková organizácia, účtovníctvo, účtovná jednotka, účtovná závierka, komparatívna analýza

Abstract

Non-profit organizations are part of any democratic society. Non-profit organizations as accounting entities have an obligation to keep of accounting in the system of double-entry bookkeeping, or in the system of bookkeeping on the basis of cash receipts and disbursements in the Slovak Republic and in the Czech Republic. Although the beginnings of accounting had been common since the establishment of two independent states, there are major differences in accounting. The article is focused on the comparative analysis of double-entry bookkeeping of non-profit organizations in the Slovak Republic and in the Czech Republic in order to identify commonalities and differences in accounting of non-profit organizations in both countries indicating own conclusions and proposals to the scientific discussion.

Key words

Non-profit organization, Accounting, Accounting entity, Financial statements, Comparative analysis

JEL classification

H83, I31, M41

1 Úvod

Účtovníctvo neziskových organizácií má svoje osobitosti v porovnaní s účtovníctvom iných účtovných jednotiek. Osobitosti účtovníctva neziskových organizácií vyplývajú z ich špecifického znaku, ktorý odráža aj ich pomenovanie, a je ním neziskovosť. Neziskové organizácie majú charakteristické postavenie, ktoré je dané poslaním prinášať úžitok, a nie favorizovať zisk (Šimíková, Kordošová, 2014). Prípadný dosiahnutý zisk sa musí použiť v plnom rozsahu v rámci naplňania poslania neziskovými organizáciami. Neziskové

¹ Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, alena.kordosova@euba.sk.

² Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Katedra financí a účetnictví, Univerzitní náměstí 1934/3, 733 40 Karviná, simikova@opf.slu.cz.

organizácie uskutočňujú v rámci poslania rad služieb, ktoré boli skôr náplňou štátneho sektoru a tento trend sa javí ako celosvetový (Bachmann, 2012). Účtovníctvo neziskových organizácií má svoje osobitosti tak v podmienkach Slovenskej republiky ako aj Českej republiky. Cieľom článku je na základe komparatívnej analýzy identifikovať spoločné znaky a rozdiely v účtovníctve neziskových organizácií v Slovenskej republike a Českej republike s uvedením vlastných záverov a návrhov na vedeckú diskusiu. Neziskové organizácie v Slovenskej republike vedú účtovníctvo v sústave podvojného účtovníctva alebo v sústave jednoduchého účtovníctva. Od roku 2016 je do účtovníctva Českej republiky transponovaná Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EU z 26. 6. 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach niektorých foriem podnikov. Rozsiahla novelizácia účtovných právnych predpisov v Českej republike sa významne dotkla aj účtovníctva neziskových organizácií. Neziskové organizácie v Českej republike vedú účtovníctvo v plnom rozsahu, účtovníctvo v zjednodušenom rozsahu a účtovníctvo jednoduché. Terminologický pojem podvojný účtovníctvo nepoužíva právna úprava Českej republiky od roku 2004 (Šimíková, 2016). Článok je zameraný na komparatívnu analýzu podvojného účtovníctva neziskových organizácií v Slovenskej republike a Českej republike.

2 Právna úprava podvojného účtovníctva neziskových organizácií

V sústave podvojného účtovníctva môžu účtovať všetky neziskové organizácie. Základné právne predpisy upravujúce podvojný účtovníctvo neziskových organizácií v Slovenskej republike sú:

- zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov,
- opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/24342/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania v znení neskorších predpisov,
- opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/17616/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky, termíny a miesto ukladania individuálnej účtovnej závierky a výročnej správy pre účtovné jednotky účtujúce v sústave podvojného účtovníctva, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účely podnikania v znení neskorších predpisov.

Od roku 2004 môžu neziskové organizácie v Českej republike viesť účtovníctvo v plnom rozsahu a účtovníctvo v zjednodušenom rozsahu. Úprava vznikla v súvislosti so zrušením jednoduchého účtovníctva pri vstupe Českej republiky do Európskej únie. Hruška (2010) poukazuje na nedostatok odbornej literatúry pre vedenie účtovníctva v zjednodušenom rozsahu pre podnikateľov i pre neziskové organizácie a vysvetľuje to jeho marginálnu lokalizáciu. Účtovníctvo v zjednodušenom rozsahu môžu aktuálne viesť účtovné jednotky, pokiaľ spĺňajú stanovené podmienky. Účtovná jednotka musí byť malou účtovnou jednotkou alebo mikro účtovnou jednotkou a súčasne byť:

- a) spolkom, pobočným spolkom,
- b) odborovou organizáciou, pobočnou odborovou organizáciou, medzinárodnou odborovou organizáciou a pobočnou medzinárodnou odborovou organizáciou,
- c) organizáciou zamestnávateľov, pobočnou organizáciou zamestnávateľov, medzinárodnou organizáciou zamestnávateľov a pobočnou medzinárodnou organizáciou zamestnávateľov,

- d) cirkvou a náboženskou spoločnosťou alebo cirkevnou inštitúciou, ktorá je právnickou osobou evidovanou podľa zákona upravujúceho postavenie cirkví a náboženských spoločností,
- e) poľovným spoločenstvom,
- f) všeobecne prospešnou spoločnosťou,
- g) nadačným fondom,
- h) ústavom,
- i) spoločenstvom vlastníkov jednotiek, alebo
- j) bytovým a sociálnym družstvom.

Základnými právnymi predpismi tvoriacimi celok účtovného práva v Českej republike sú:

- zákon č. 563/1991 Zb., o účtovníctve v znení neskorších predpisov,
- vyhláška č. 504/2002 Zb., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona č. 563/1991 Zb., o účtovníctve v znení neskorších predpisov pre účtovné jednotky, u ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie, pokiaľ účtujú v sústave podvojného účtovníctva,
- České účtovné štandardy pre účtovné jednotky, u ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie č. 401 – 414.

Neoddeliteľnou súčasťou účtovníctva sú interné predpisy (Dobrozemský, Stejskal, 2015). Ich zostavenie a používanie umožní účtovnej jednotke konkretizovať variantnosť právnych predpisov. Od roku 1992 prešli právne predpisy pre vedenie účtovníctva v Českej republike mnohými novelami, napriek tomu v nich zostali niektoré ustanovenia nezodpovedajúce súčasnému stavu, napr. v názve vyhlášky stále zostáva označenie sústavy podvojného účtovníctva, aj keď ide už o neplatný terminologický pojem.

3 Účtové osnovy pre neziskové organizácie

Účtová osnova pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania (neziskové účtovné jednotky) v Slovenskej republike vychádza svojou podstatou v obsahu a forme z rovnakých zásad ako rámcová účtová osnova pre podnikateľov v Slovenskej republike, ale zároveň rešpektuje zvláštnosti neziskových účtovných jednotiek (Kordošová, 2015). Účtová osnova pre neziskové účtovné jednotky je uzavretým zoznamom syntetických účtov – neziskové organizácie si nemôžu vytvárať nové syntetické účty majetku, záväzkov a vlastných zdrojov majetku a je súčasťou prílohy k opatreniu o postupoch účtovania.

Smerná účtová osnova v Českej republike je štruktúrovaná na účtové triedy, účtové skupiny a syntetické účty a je súčasťou prílohy k vyhláške (Merlíčková Růžičková, 2013). Usporiadanie účtovných tried, účtovných skupín a syntetických účtov musí byť také, aby zabezpečilo zostavenie účtovnej závierky. Pokiaľ účtovná jednotka vedie účtovníctvo v zjednodušenom rozsahu, môže zostaviť svoj účtový rozvrh iba na základe účtovných skupín, to znamená nepoužíva trojmiestne označenie účtov. Vytvárať účty mimo smernú účtovú osnovu je zakázané.

Porovnanie účtovných tried jednotlivých účtovných osnov pre neziskové účtovné jednotky/neziskové organizácie v Slovenskej republike a Českej republike obsahuje *Tab. 1: Porovnanie účtovných osnov na úrovni účtovných tried.*

Tab. 1: Porovnanie účtových osnov na úrovni účtových tried

Číslo účtových tried	Názov účtových tried	
	Účtová osnova pre neziskové účtovné jednotky v SR	Smerná účtová osnova pre neziskové organizácie v ČR
0	Dlhodobý majetok	Dlhodobý majetok
1	Zásoby	Zásoby
2	Finančné účty	Finančné účty
3	Zúčtovacie vzťahy	Zúčtovacie vzťahy
4	Imanie, fondy, výsledok hospodárenia a dlhodobé záväzky	voľná
5	Náklady na činnosť	Náklady
6	Výnosy z činnosti	Výnosy
7	Uzávierkové účty a podsúvahové účty	určené pre použitie podľa vnútorného predpisu účtovnej jednotky
8	Vnútroorganizačné účty	
9	Vnútroorganizačné účty	Vlastné imanie, fondy, výsledok hospodárenia, rezervy, dlhodobé úvery a pôžičky, závierkové a podsúvahové účty

Zdroj: vlastné spracovanie na základe právnych predpisov upravujúcich účtovné osnovy

Účtové osnovy sú v oboch štátoch stanovené príslušnými právnymi predpismi s tým, že syntetické účty sú záväzne určené a účtovné jednotky si ich nesmú dopĺňať. Rovnako platí, že usporiadanie účtov účtovných osnov zodpovedá štruktúre položiek účtovnej závierky. Účtové osnovy obsahujú účty aktív členené z časového hľadiska (doba použiteľnosti, splatnosti príp. držba do jedného roka a nad jeden rok) a členenie účtov pasív na účty vlastných zdrojov a cudzích zdrojov a rovnako ako pri účtoch aktív je uplatnené aj časové hľadisko. Osobitne sú stanovené účtovné triedy obsahujúce samostatne účty nákladov a účty výnosov pre zistenie výsledku hospodárenia a účtovné triedy pre prípadné vnútroorganizačné účty v neziskových organizáciách, ktoré majú rozsiahlu vnútornú organizačnú štruktúru. Účtovné triedy určené na účtovanie o dlhodobom majetku, zásobách, finančných účtoch, zúčtovacích vzťahoch, nákladoch a výnosoch majú v oboch krajinách rovnaké slovné aj číselné označenie. Na prvý pohľad je markantný rozdiel v účtovej triede 4, kde v Slovenskej republike je táto účtová trieda určená pre účty imania, fondov, výsledku hospodárenia a dlhodobých záväzkov, rovnako ako u podnikateľov, a v Českej republike je to voľná účtová trieda. Účty s rovnakým obsahom účtovania obsahuje v Českej republike účtová trieda 9, rozšírená aj o závierkové a podsúvahové účty. Takéto usporiadanie v Slovenskej republike bolo do roku 2007. Uzavierkové a podsúvahové účty sú zase v Slovenskej republike začlenené v samostatnej účtovej triede 7, ktorá je v Českej republike určená pre vnútroorganizačné účtovníctvo.

4 Účtovná závierka v sústave podvojného účtovníctva neziskových organizácií

Účtovná závierka neziskových organizácií účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v Slovenskej republike obsahuje okrem všeobecných náležitostí tieto súčasti:

- súvahu (Úč NUJ 1 – 01),
- výkaz ziskov a strát (Úč NUJ 2 – 01) a
- poznámky (Úč NUJ 3 – 01).

Účtovná závierka neziskových organizácií v Českej republike je podľa Takáčovej (2010) kľúčový a vrcholový dokument. Podľa rozsahu vedenia účtovníctva je zostavená aj účtovná závierka v plnom alebo skrátenom rozsahu. Nedeliteľný celok účtovnej závierky tvorí:

- súvaha (bilancia),
- výkaz zisku a straty,
- príloha, ktorá vysvetľuje a dopĺňa informácie.

Súvahu, výkaz zisku a straty a prílohu v skrátenom rozsahu môžu zostaviť iba mikro účtovné jednotky a malé účtovné jednotky, ktoré nemajú povinnosť overiť účtovnú závierku auditorom. Morávek (2016) pripomína úpravy obsahu účtovnej závierky v skrátenom rozsahu s tým, že ide o informácie spresňujúce alebo dopĺňajúce, ale nie o zásadné zmeny.

4.1 Súvaha neziskových organizácií

Súvaha je základným výkazom účtovnej závierky, v ktorom neziskové organizácie vykazujú informácie o majetku na strane aktív a zdrojoch majetku na strane pasív za bežné účtovné obdobie a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie v zadanom členení.

V Slovenskej republike sa súvaha zostavuje v účtovnej forme, ročne ako súčasť riadnej účtovnej závierky. Jednotlivé súvahové položky sa uvádzajú v eurách zaokrúhlene na dve desatinné miesta a za bežné účtovné obdobie sa údaje o majetku uvádzajú v samostatných stĺpcoch: brutto, korekcia (obsahuje oprávky a opravné položky) a netto. Opravné položky sa vykazujú iba v tom prípade, ak o nich neziskové účtovné jednotky účtujú v rámci hlavnej nezdaňovanej činnosti alebo zdaňovanej činnosti v súlade s platnými právnymi predpismi.

V Českej republike súvaha v plnom rozsahu obsahuje systematicky usporiadané a označené položky majetku a zdrojov majetku. Zostavuje sa v peňažných jednotkách českej meny, položky sú zaokrúhlené na tisíce Kč. Vykazované položky obsahujú údaje pod veľkými písmenami latinskej abecedy a rímskymi číslicami. V súvahe sa položky aktív uvádzajú v hodnote neupravenej o opravné položky a oprávky, nie sú preto stĺpce brutto, korekcia, netto, ale opravné položky a oprávky sa uvádzajú v aktívach ako samostatné riadky v záporných hodnotách. Ide o špecifikum účtovníctva neziskových organizácií v Českej republike. Opravné položky sa účtujú a vykazujú iba v súvislosti s aktivitami účtovnej jednotky podliehajúcej dani z príjmov (zákonne opravné položky). Každá z položiek súvahy musí obsahovať informáciu o výške tejto položky v minulom účtovnom období – zásada porovnateľnosti musí byť dodržaná. Súvaha sa zostavuje v účtovnej forme, rovnako ako v Slovenskej republike – najskôr sú vykazované všetky položky aktív a následne všetky položky pasív.

Porovnanie vykazovania majetku na úrovni základných kategórií neobežného majetku, obežného majetku a časového rozlíšenia vykázaného na strane aktív súvah pre neziskové účtovné jednotky/neziskové organizácie v Slovenskej republike a Českej republike obsahuje *Tab. 2: Porovnanie členenia majetku na strane aktív súvahy.*

Tab. 2: Porovnanie členenia majetku na strane aktív súvahy

Vykazovanie majetku neziskových účtovných jednotiek v SR	Vykazovanie majetku neziskových organizácií v ČR
A. NEOBEŽNÝ MAJETOK SPOLU	A. DLHODOBÝ MAJETOK CELKOM
1. Dlhodobý nehmotný majetok	I. Dlhodobý nehmotný majetok celkom
2. Dlhodobý hmotný majetok	II. Dlhodobý hmotný majetok celkom
3. Dlhodobý finančný majetok	III. Dlhodobý finančný majetok celkom
B. OBEŽNÝ MAJETOK SPOLU	IV. Oprávky k dlhodobému majetku celkom
1. Zásoby	B. KRÁTKODOBÝ MAJETOK CELKOM
2. Dlhodobé pohľadávky	I. Zásoby celkom
3. Krátkodobé pohľadávky	II. Pohľadávky celkom
4. Finančné účty	III. Krátkodobý finančný majetok celkom
C. ČASOVÉ ROZLIŠENIE SPOLU	IV. Iné aktíva celkom
1. Náklady budúcich období Príjmy budúcich období	
MAJETOK SPOLU	AKTÍVA CELKOM

Zdroj: vlastné spracovanie na základe právnych predpisov upravujúcich účtovné závierky

Ako uvádza Hakalová (2010), účtovná závierka je konečnou fázou spracovania štruktúrovaných informácií vytváraných v priebehu účtovného obdobia za účelom poskytovania informácií používateľom. Základné členenie na majetok s dobou použiteľnosti, splatnosti alebo držby do jedného roka a nad jeden rok je spoločné pre obidva štáty. Rozdielne je slovné pomenovanie základných kategórií označených písmenami abecedy a označovanie súhrnných položiek arabskými alebo rímskymi číslicami. V Slovenskej republike je majetok členený do troch základných kategórií (neobežný majetok, obežný majetok a časové rozlíšenie) na rozdiel od Českej republiky, kde je majetok triedený do dvoch hlavných skupín z hľadiska času (dlhodobý majetok a krátkodobý majetok). Položky časového rozlíšenia sú v Slovenskej republike vykazované samostatne ako tretia základná kategória C. Časové rozlíšenie spolu na rozdiel od Českej republiky, kde sú tieto položky vykazované v rámci Iných aktív celkom a sú súčasťou druhej hlavnej skupiny B. Krátkodobý majetok celkom. Terminologicky je rozdielne pomenovaná aj celková suma majetku vykázaná na strane aktív, a to v Slovenskej republike – Majetok spolu a v Českej republike – Aktíva celkom. Vykazovanie súhrnných položiek v časti A. je totožné v oboch štátoch. V časti B. je rovnako vykazovaná súhrnná položka zásob. Pohľadávky sú vykazované v Slovenskej republike v rámci dvoch súhrnných položiek, samostatne Dlhodobé pohľadávky a Krátkodobé pohľadávky na rozdiel od Českej republiky, kde sú vykazované v rámci jednej súhrnnej položky Pohľadávky. Ďalší rozdiel je v terminologickom označení finančných účtov, ktoré sú v Českej republike označené termínom krátkodobý finančný majetok, avšak obsahová náplň vykazovania je rovnaká. Rozdielny je i prístup k zobrazeniu úpravy oceňovania majetku, kde Slovenská republika volí prístup prezentácie hodnoty majetku na jednom riadku v samostatných stĺpcoch, v Českej republike je potrebné vyhľadať zvlášť na samostatnom riadku oprávky, prípadne opravné položky. Takéto vykazovanie považujeme za zastarané a uprednostňujeme prezentáciu hodnoty majetku ako v Slovenskej republike, nakoľko poskytuje pre používateľov aj priame informácie o netto hodnote konkrétneho vykazovaného majetku. Z tohto dôvodu predkladáme návrh na vedeckú diskusiu o aplikovaní takejto prezentácie hodnoty majetku aj v Českej republike.

Porovnanie vykazovania zdrojov majetku na úrovni základných kategórií vlastných zdrojov majetku, cudzích zdrojov majetku a časového rozlíšenia vykázaného na strane pasív súvah pre neziskové účtovné jednotky/neziskové organizácie v Slovenskej republike a Českej republike obsahuje Tab. 3: Porovnanie členenia zdrojov majetku na strane pasív súvahy.

Tab. 3: Porovnanie členenia zdrojov majetku na strane pasív súvahy

Vykazovanie zdrojov majetku neziskových účtovných jednotiek v SR	Vykazovanie zdrojov majetku neziskových organizácií v ČR
A. VLASTNÉ ZDROJE KRYTIA MAJETKU SPOLU	A. VLASTNÉ ZDROJE CELKOM
1. Imanie a peňažné fondy	I. Imanie celkom
2. Fondy tvorené zo zisku	II. Výsledok hospodárenia celkom
3. Nevysporiadaný výsledok hospodárenia minulých rokov	
4. Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie	
B. CUDZIE ZDROJE SPOLU	B. CUDZIE ZDROJE CELKOM
1. Rezervy	I. Rezervy celkom
2. Dlhodobé záväzky	II. Dlhodobé záväzky celkom
3. Krátkodobé záväzky	III. Krátkodobé záväzky celkom
4. Bankové výpomoci a pôžičky	IV. Iné pasíva celkom
C. ČASOVÉ ROZLIŠENIE SPOLU	
1. Výdavky budúcich období Výnosy budúcich období	
VLASTNÉ ZDROJE A CUDZIE ZDROJE SPOLU	PASÍVA CELKOM

Zdroj: vlastné spracovanie na základe právnych predpisov upravujúcich účtovné závierky

Zdroje majetku (pasíva) sú identicky členené v oboch štátoch na vlastné a cudzie zdroje s výnimkou kategórie časového rozlíšenia. Položky časového rozlíšenia sú v Slovenskej republike vykazované samostatne ako tretia základná kategória C. Časové rozlíšenie spolu na rozdiel od Českej republiky, kde sú tieto položky vykazované v rámci Iných pasív celkom a sú súčasťou druhej hlavnej skupiny B. Cudzie zdroje celkom. Terminologicky je rozdielne označovaná aj celková suma zdrojov majetku vykázaná na strane pasív, a to v Slovenskej republike – Vlastné zdroje a cudzie zdroje spolu a v Českej republike – Pasíva celkom. Vykazovanie súhrnných položiek v časti A. je rozdielne. Kým v Slovenskej republike táto časť obsahuje vlastné zdroje vykazované v štyroch súhrnných položkách, v Českej republike je to len v dvoch súhrnných položkách. V časti B. sú rovnako vykazované tri súhrnné položky: Rezervy, Dlhodobé záväzky a Krátkodobé záväzky. Rozdiel je v poslednej vykazovanej súhrnnej položke, kde v Slovenskej republike sú samostatne vykazované Bankové úvery a výpomoci. Vizuálne zásadným rozdielom je aj označovanie majetku/aktív a zdrojov majetku/pasív v súvahe. Zatiaľ čo Slovenská republika volí označenie dvojstupňové pomocou veľkých písmen a arabských číslic, v Českej republike je označenie trojstupňové, a to veľké písmená, rímske číslice a arabské číslice jednotlivých vykazovaných položiek.

4.2 Výkaz ziskov a strát neziskových organizácií

Výkaz ziskov a strát je druhým výkazom účtovnej závierky a obsahuje prehľadné usporiadanie nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia neziskových organizácií v zadanom členení. V Slovenskej republike sa výkaz ziskov a strát zostavuje v účtovnej forme, ročne ako súčasť riadnej účtovnej závierky. Jednotlivé výsledkové položky sa uvádzajú v eurách zaokrúhlene na dve desatinné miesta za bežné účtovné obdobie a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, za bežné účtovné obdobie sa náklady a výnosy uvádzajú v samostatných stĺpcoch v členení na hlavnú nezdaňovanú činnosť, na zdaňovanú činnosť a spolu.

Výkaz zisku a straty v plnom rozsahu v Českej republike obsahuje systematicky usporiadané a označené položky nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia. Výkaz zisku a straty sa zostavuje v súlade s ustanoveniami vyhlášky z konečných stavov syntetických účtov nákladov a výnosov v peňažných jednotkách českej meny, položky sú zaokrúhlené na tisíce Kč. Výkaz zisku a straty sa zostavuje v účtovnej forme, rovnako ako v Slovenskej republike – najskôr sú vykazované všetky položky nákladov a následne všetky položky výnosov. Výsledok hospodárenia pred zdanením a výsledok hospodárenia po zdanení uzatvára výkaz zisku a straty. V súlade s princípom rozlišovania hlavnej a hospodárskej činnosti sú aj náklady a výnosy rozdelené na hlavnú a hospodársku činnosť a výsledok hospodárenia sa tak musí uvádzať samostatne za hlavnú činnosť a samostatne za hospodársku činnosť. Taktiež aj výsledok hospodárenia pred zdanením a po zdanení musí byť uvádzaný v rámci hlavnej činnosti a v rámci hospodárskej činnosti. Informácie za minulé účtovné obdobia sa neuvádzajú. Od roku 2016 došlo v Českej republike k rozsiahlej novele zákona o účtovníctve a vyhlášky, čo sa markantne prejavilo práve v oblasti nákladov a výnosov. Jedným z dôsledkov je zmena metódy účtovania zásob vlastnej činnosti a aktivácie. Do nákladov boli presunuté položky zmena stavu zásob vlastnej činnosti a aktivácia materiálu, tovaru, vlastných výkonov a dlhodobého nehmotného a hmotného majetku. Morávek (2016) popisuje vecnú zmenu od roku 2016 v účtovaní zmeny stavu zásob, aktivácie materiálu, tovaru, vnútroorganizačných služieb a dlhodobého majetku s tým, že budú účtované ako náklady účtovnej jednotky a nie ako výnosy, ako tomu bolo do konca roku 2015. Jednotlivé položky nákladov dostali podrobnejšiu obsahovú náplň. Novela vyhlášky upravila aj usporiadanie položiek výnosov, keď sa na začiatku vykazujú dotácie a príspevky a až potom nasledujú tržby. Tým je priznaná finančná závislosť neziskových organizácií na donoroch zo štátneho, územného alebo súkromného sektora.

Porovnanie vykazovania základných druhov nákladov na úrovni účtovných skupín vykázaných vo výkazoch ziskov a strát pre neziskové účtovné jednotky/neziskové organizácie v Slovenskej republike a Českej republike obsahuje *Tab. 4: Porovnanie vykazovania nákladov vo výkaze ziskov a strát*.

Tab. 4: Porovnanie vykazovania nákladov vo výkaze ziskov a strát

Vykazovanie nákladov neziskových účtovných jednotiek v SR	Vykazovanie nákladov neziskových organizácií v ČR
Náklady	A. Náklady
50 Spotrebované nákupy	I. Spotrebované nákupy a nakupované služby
51 Služby	II. Zmena stavu zásob vlastnej činnosti a aktivácia
52 Osobné náklady	III. Osobné náklady
53 Dane a poplatky	IV. Dane a poplatky
54 Ostatné náklady	V. Ostatné náklady
55 Odpisy, predaný majetok a opravné položky	VI. Odpisy, predaný majetok, tvorba a použitie rezerv a opravných položiek
56 Poskytnuté príspevky	VII. Poskytnuté príspevky
Účtová trieda 5 spolu	VIII. Daň z príjmov
	NÁKLADY CELKOM

Zdroj: vlastné spracovanie na základe právnych predpisov upravujúcich účtovné závierky

Porovnanie vykazovania základných druhov výnosov na úrovni účtovných skupín vykázaných vo výkazoch ziskov a strát pre neziskové účtovné jednotky/neziskové organizácie

v Slovenskej republike a Českej republike obsahuje *Tab. 5: Porovnanie vykazovania výnosov vo výkaze ziskov a strát.*

Tab. 5: Porovnanie vykazovania výnosov vo výkaze ziskov a strát

Vykazovanie výnosov neziskových účtovných jednotiek v SR	Vykazovanie výnosov neziskových organizácií v ČR
Výnosy	B. Výnosy
60 Tržby za vlastné výkony a tovar	I. Prevádzkové dotácie
61 Zmena stavu zásob vlastnej výroby	II. Prijaté príspevky
62 Aktivácia	III. Tržby za vlastné výkony a za tovar
64 Ostatné výnosy	IV. Ostatné výnosy
65 Tržby z predaja majetku a prenájmu majetku	V. Tržby z predaja majetku
66 Prijaté príspevky	
69 Dotácie	
Účtová trieda 6 spolu	VÝNOSY CELKOM

Zdroj: vlastné spracovanie na základe právnych predpisov upravujúcich účtovné závierky

Náklady aj výnosy sú vykazované v neziskových organizáciách tak v Slovenskej republike ako aj v Českej republike na rozdiel od podnikateľov iba podľa druhov. V Slovenskej republike sú vykazované údaje o nákladoch, výnosoch a výsledku hospodárenia za bežné účtovné obdobie a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie na rozdiel od Českej republiky, kde sa uvádzajú údaje len za bežné účtovné obdobie. V prípade vykonávania vedľajšej podnikateľskej činnosti neziskovými organizáciami, v oboch štátoch sa náklady a výnosy vykazujú samostatne za jednotlivé činnosti. Od roku 2016 je v Českej republike obsahové vymedzenie hlavnej a hospodárskej činnosti popísané vo vyhláške. Každá nezisková organizácia realizuje hlavnú činnosť, na ktorú bola založená alebo zriadená. Hospodársku činnosť nemusí realizovať každá účtovná jednotka, záleží na jej pozícii a možnostiach. Vyhláška terminologicky nazýva túto činnosť doplnkovou, vedľajšou, podnikateľskou alebo inou. Vo vykazovaní nákladov je osobitosťou v Českej republike od roku 2016 uvádzanie zmeny stavu zásob vlastnej činnosti a aktivácie ako súčasť nákladov, v Slovenskej republike sú tieto položky súčasťou výnosov. Ako ďalší návrh na vedeckú diskusiu predkladáme akceptovanie uvedenej zmeny metódy účtovania zásob vlastnej činnosti a aktivácie aj v Slovenskej republike. Daň z príjmov je identicky položka nákladov v oboch štátoch, vykazovaná je však rozdielne. V Slovenskej republike sa vykazuje daň príjmov ako samostatná položka mimo súčtu celkových nákladov, na rozdiel od Českej republiky, kde je vykázaná ako ich posledná súčasť. Vo vykazovaní výnosov je v Českej republike uprednostnený finančný pohľad na rozdiel od Slovenskej republiky, kde vykazovanie výnosov kopíruje usporiadanie účtov výnosov podľa účtovej osnovy. Vykazovanie výnosov, ktoré uprednostňuje finančný pohľad považujeme za prínos pre všetkých používateľov informácií z účtovnej závierky, nakoľko neziskové organizácie pre napĺňanie svojho poslania potrebujú rôznorodé finančné zdroje. Označenie jednotlivých položiek nákladov a výnosov sa taktiež odlišuje, nakoľko v Slovenskej republike jednotlivé výsledkové položky kopírujú členenie nákladov a výnosov podľa účtovej osnovy bez ďalšieho označenia vo výkaze ziskov a strát, v Českej republike sú zoskupené aj podľa druhov a označované sú rímskymi číslicami. Výsledok hospodárenia je v Slovenskej republike vykázaný v členení na dve položky, a to výsledok hospodárenia pred zdanením a výsledok hospodárenia po zdanení, rovnako ako náklady a výnosy samostatne za hlavnú nezdaňovanú činnosť, zdaňovanú činnosť a spolu. V Českej republike je situácia analogická, sú vykazované dva výsledky hospodárenia – výsledok hospodárenia pred zdanením a po zdanení.

4.3 Poznámky/Príloha neziskových organizácií

Poznámky tvoria tretiu súčasť účtovnej závierky neziskových organizácií účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva a zostavujú sa ročne ako súčasť riadnej účtovnej závierky.

V súlade so zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov platným v Slovenskej republike obsahujú informácie, ktoré:

- vysvetľujú a dopĺňajú údaje v súvahe a výkaze ziskov a strát, prípadne ďalšie výkazy a údaje, ktoré ich vysvetľujú a dopĺňajú,
- sa týkajú použitia účtovných zásad a účtovných metód,
- sú potrebné podľa požiadaviek ustanovených zákonom o účtovníctve,
- informujú o skutočnostiach, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa nevykazujú v ostatných súčasťiach účtovnej závierky, ale ich dôsledky menia významným spôsobom pohľad na finančnú situáciu účtovnej jednotky (Kordošová, 2013).

Príloha v účtovnej závierke v plnom rozsahu v Českej republike musí taktiež obsahovať vysvetľujúce a dopĺňajúce informácie, a to v rovnakom poradí ako sú usporiadané položky v obidvoch výkazoch.

Porovnanie základných článkov poznámok/prílohy pre neziskové účtovné jednotky/neziskové organizácie v Slovenskej republike a Českej republike obsahuje *Tab. 6: Porovnanie obsahu poznámok/prílohy*.

Tab. 6: Porovnanie obsahu poznámok/prílohy

Články poznámok neziskových účtovných jednotiek v SR	Príloha neziskových organizácií v ČR
I Všeobecné údaje	Príloha je zostavená popisným spôsobom alebo vo forme tabuliek pre zabezpečenie prehľadnosti a zrozumiteľnosti uvádzaných informácií. Povinný obsah prílohy je uvedený vo vyhláske a dá sa členiť do dvoch častí, a to: identifikačné a všeobecné údaje o účtovnej jednotke a podrobné informácie k súvahe a výkazu zisku a straty. Informácie k súvahe a výkazu zisku a straty sa uvádzajú v poradí v akom sú vykázané položky v súvahe a vo výkaze zisku a straty. Vlastným rozhodnutím môžu neziskové organizácie pridať do prílohy aj ďalšie informácie.
II Informácie o účtovných zásadách a účtovných metódach	
III Informácie, ktoré dopĺňajú a vysvetľujú údaje v súvahe	
IV Informácie, ktoré dopĺňajú a vysvetľujú údaje vo výkaze ziskov a strát	
V Opis údajov na podsúvahových účtoch	
VI Ďalšie informácie	

Zdroj: vlastné spracovanie na základe právnych predpisov upravujúcich účtovné závierky

Údaje v poznámkach v Slovenskej republike sa uvádzajú v mene euro zaokrúhlene na dve desatinné miesta alebo matematicky zaokrúhlene na celé eurá, a to za bežné účtovné obdobie a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

Súčasťou poznámok sú okrem textovej časti v Slovenskej republike aj vzorové tabuľky. Vzorové tabuľky obsahujú informácie o počte zamestnancov a dobrovoľníkov, o stave a pohybe dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku, o štruktúre a o zmenách jednotlivých položiek dlhodobého finančného majetku, o štruktúre dlhodobého finančného majetku, o položkách krátkodobého finančného majetku, o vývoji opravných položiek k zásobám, o vývoji opravných položiek k pohľadávkam, o pohľadávkach do lehoty

splatnosti a po lehote splatnosti, o zmenách vlastných zdrojov krytia neobežného majetku a obežného majetku, o rozdelení účtovného zisku alebo vysporiadaní účtovnej straty, o tvorbe a použití rezerv, o záväzkoch, o vývoji sociálneho fondu, o bankových úveroch, pôžičkách a návratných finančných výpomociach, o významných položkách výnosov budúcich období, o majetku prenajatom formou finančného prenájmu, o účele a výške použitia podielu zaplatenej dane, o nákladoch vynaložených v súvislosti s auditom účtovnej závierky.

Príloha je tretou povinnou súčasťou účtovnej závierky pre všetky účtovné jednotky v Českej republike. Zákon o účtovníctve ustanovuje povinné náležitosti účtovnej závierky s ohľadom na plný rozsah alebo skrátený rozsah. Pre obsahovú náplň jednotlivých súčastí účtovnej závierky odkazuje na vykonávací právny predpis, ktorým je vyhláška, a tá stanovuje vysvetľujúce a doplňujúce informácie, ktoré je povinná účtovná jednotka uvádzať v prílohe. Vyhláška stanovuje povinnosť usporiadania informácií v rovnakom poradí v akom sú vykázané položky v súvahe a výkaze zisku a straty. Štruktúra prílohy je individuálna podľa rozsahu činnosti neziskovej organizácie a v zásade je možné rozdeliť prílohu do dvoch častí, a to: prvá identifikačná časť s uvedením názvu neziskovej organizácie, jej sídla, právnej formy, poslania, údaje o zakladateľoch, zriaďovateľoch, v druhej časti sú uvádzané s ohľadom na významnosť účtovno-ekonomických informácií k súvahe a výkazu zisku a straty, napríklad: použité účtovné zásady a metódy, informácie k položkám súvahy a výkazu zisku a straty, informácie o odmene za audit a ďalšie. Účtovná jednotka má možnosť vlastným rozhodnutím pridať do prílohy i ďalšie informácie, pokiaľ to nie je v rozpore s právnymi predpismi.

Rovnako poznámky v Slovenskej republike ako aj príloha v Českej republike obsahujú rovnaké predpísané informácie v súlade so zákonom o účtovníctve platnom v každej republike. Poznámky v Slovenskej republike sú členené na predpísané články označené rímskymi číslicami a obsahujú textovú časť aj vzorové tabuľky podľa opatrenia k účtovnej závierke. V prílohe v Českej republike sú informácie zoskupené väčšinou v tabuľkovej forme s komentárom postupne tak ako je uvedené vo vyhláške a nie sú členené na články.

5 Záver

Neziskové organizácie v Slovenskej republike a Českej republike sú zriaďované na rovnakom princípe poskytovania verejne prospešných služieb a na hospodárskom princípe nezameraného na zisk. Účtovný systém neziskových organizácií Slovenskej republiky je premyslené a kontinuálne budovaný na základe dvoch účtovných sústav, a to sústavy podvojného účtovníctva a sústavy jednoduchého účtovníctva. Účtovníctvo v oboch štátoch je regulované účtovným právom. Pre účtovníctvo v Slovenskej republike sú ustanovené právne predpisy vo forme zákona a opatrení Ministerstva financií. Účtovný systém Českej republiky tvorí účtovníctvo, ktoré sa podľa zákona člení na účtovníctvo v plnom rozsahu, účtovníctvo v zjednodušenom rozsahu a jednoduché účtovníctvo. Od roku 2016 nadobudla v Českej republike účinnosť novela zákona o účtovníctve a nadväzujúcich právnych noriem transponujúca Smernicu Európskeho parlamentu a Rady z roku 2013. Od roku 2004 zrušená sústava jednoduchého účtovníctva sa terminologicky opäť objavuje v právnych predpisoch, avšak nie v pozícii účtovnej sústavy.

Tak ako je špecifické poslanie neziskových organizácií, tak je možné konštatovať aj osobitosti v účtovníctve neziskových organizácií. Účtovná osnova pre neziskové účtovné jednotky v Slovenskej republike vychádza z rovnakých zásad ako rámcová účtovná osnova pre podnikateľov v Slovenskej republike, čomu zodpovedá aj rovnaké začlenenie účtov do jednotlivých účtovných tried. V Českej republike takáto nadväznosť nie je zabezpečená vo všetkých účtovných triedach. Tento zásadný rozdiel je špecifikom neziskových organizácií v Českej republike, kde podnikateľské účtovné jednotky aj účtovné jednotky verejného sektora majú obsadenú účtovnú triedu 4 účtami určenými na účtovanie kapitálu a fondov. Povinnosť

viest' účtovníctvo je pre účtovné jednotky v oboch štátoch rovnaká. Rozdiely sú v spôsobe vedenia, nakoľko Slovenská republika nepozná spôsob vedenia účtovníctva v plnom rozsahu a v zjednodušenom rozsahu. Je otázkou, čo tým získali účtovné jednotky v Českej republike a ich používatelia z hľadiska rozsahu poskytovaných informácií a prístupu k nim. Tento rozdiel sa vzťahuje logicky i na oblasť účtovnej závierky, ktorú opäť účtovné jednotky v Slovenskej republike zostavujú v sústave podvojného účtovníctva v predpísanej jednotnej forme, a to pomocou ustanovených vzorov jednotlivých súčastí účtovnej závierky. Účtovná závierka v Českej republike síce tvorí jeden celok, ktorý sa však skladá z niekoľkých výkazov, ktoré sa zostavujú jednotlivo vrátane údajov a podpisov zodpovedných osôb v závislosti od použitého spôsobu vedenia účtovníctva. V súlade s cieľom článku je možno konštatovať prepracovanejšiu úpravu účtovnej závierky v Slovenskej republike vrátane jej povinného zverejňovania v registri účtovných závierok pre vymedzené neziskové účtovné jednotky. Na záver ešte navrhujeme na vedeckú diskusiu v Českej republike, či ponechá aj naďalej dva spôsoby vedenia účtovníctva a zostavovania účtovnej závierky v plnom rozsahu a v zjednodušenom rozsahu alebo pristúpi k takému riešeniu aké je uplatnené v Slovenskej republike.

Literatúra

- [1] Bachmann, P. (2012). Vybrané problémy transparentnosti českého neziskového sektoru. *E+M; Ekonomie a Management*, roč. 15, č. 2, s. 104 – 114.
- [2] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: *Ministerstvo financí ČR*. [online] [vid. 01.08.2016]. Dostupné z: http://mfcr.cz/assets/cs/.../Ucetnictvi_2016_Ceske-ucetni-standardy-pro-504-2002.pdf
- [3] Dobrozemský, V., & Stejskal, J. (2015). *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha : Wolters Kluwer.
- [4] Hájek, L., & Režný, L. (2014). 20 let vývoje české ekonomiky-srovnání se Slovenskem. *E+M; Ekonomie a Management*, roč. 17, č. 1, s. 19 – 31.
- [5] Hakalová, J. (2010). *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU.
- [6] Hruška, V. (2010). *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro podnikatele*. Praha: 1. VOX a.s.
- [7] Kordošová, A. (2015). *Osobitosti účtovníctva neziskových účtovných jednotiek*. Bratislava : Ekonóm.
- [8] Kordošová, A. (2013). *Účtovná závierka neziskových účtovných jednotiek*. In AIESA – budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach. Zborník z 15. medzinárodnej vedeckej konferencie. Bratislava : Ekonóm. s. 1– 9 CD-ROM.
- [9] Lukačovičová, J. (2014). *Nové podvojně účtovníctvo neziskových organizácií*. Bratislava: SAUNO.
- [10] Merlíčková Růžičková, R. (2013). *Neziskové organizace vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG.
- [11] Morávek, Z. (2016). Změny účetních předpisů pro neziskové subjekty. *UNES-účetnictví neziskového sektoru*. Roč. XIV, č. 3, s. 3 – 8.
- [12] Opatrenie MF SR č. MF/24342/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania v znení neskorších predpisov.
- [13] Opatrenie MF SR č. MF/17616/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky, termíny a miesto ukladania individuálnej účtovnej závierky a výročnej správy pre účtovné jednotky účtujúce v sústave podvojného účtovníctva, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účely podnikania v znení neskorších predpisov.

- [14] Šimíková, I. (2016). Rekapitulace jednoduchého účetnictví rok 2016. *Working Papers in Interdisciplinary Economics and Business Research*. No. 32 (8/2016).
- [15] Šimíková, I., & Kordošová, A. (2014). Detekce informačního potenciálu účetní závěrky neziskových organizací v podmínkách České a Slovenské republiky. *Acta academica karviniensia*. Roč. 14, č. (3), s. 195 – 207.
- [16] Takáčová, H. (2010). *Účetnictví neziskových organizací*. Praha: Oeconomica.
- [17] Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. In: *Zakonyprolidi.cz* [online] [vid. 01.08.2016]. Dostupné z: <http://zakonyprolidi.cz/cs/2002-504>.
- [18] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. In: *Zakonyprolidi.cz* [online] [vid. 01.08.2016]. Dostupné z: <http://zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.
- [19] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.