

Metodické usmernenie k vedeniu účtovníctva od 1. januára 2008 pre verejné vysoké školy používajúce finančný informačný systém SOFIA

1. Úvod

(1) Metodické usmernenie k vedeniu účtovníctva pre verejné vysoké školy používajúce finančný informačný systém SOFIA (ďalej len „metodické usmernenie“ a „systém SOFIA“) obsahuje:

- a) stručnú charakteristiku systému hospodárenia verejných vysokých škôl,
- b) postupy účtovania v prípadoch špecifických pre verejné vysoké školy.

V prílohe 1 je uvedená platná legislatíva pre účtovníctvo verejných vysokých škôl v roku 2008. Konkrétne technické postupy účtovania v systéme SOFIA sa nachádzajú v používateľskej dokumentácii projektu SOFIA, najmä v jej časti *Postupy účtovania v systéme SAP R/3 v podmienkach verejných vysokých škôl*.

V prílohe 2 je uvedená charakteristika a príklady účtovania rezerv v prostredí verejných vysokých škôl.¹⁾

Aktualizáciu metodického usmernenia bude Ministerstvo školstva SR (ďalej len „ministerstvo“) vydávať spravidla formou dodatkov.²⁾

(2) Metodické usmernenie nadväzuje na *Opatrenie Ministerstva financií SR zo 14. novembra 2007, č. MF/24342/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnovy pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania*³⁾ (ďalej len „postupy účtovania“), podľa ktorého verejné vysoké školy postupujú pri vedení svojho účtovníctva od 1. januára 2008.

2. Stručná charakteristika systému hospodárenia verejných vysokých škôl

(3) Stručná charakteristika systému hospodárenia verejných vysokých škôl uvedená v tejto časti vychádza z ustanovení zákona č. 131/2002 Z. z. o vysokých školách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“ alebo „zákon č. 131/2002“).

2.1 Z histórie

(4) Verejná vysoká škola ako nový typ verejnoprávnej organizácie bola do legislatívy Slovenskej republiky zavedená zákonom č. 131/2002 s účinnosťou od 1. apríla 2002. Týmto zákonom sa zároveň ku dňu jeho účinnosti uskutočnila transformácia väčšiny dovtedajších štátnych vysokých škôl zo štátnych rozpočtových organizácií na verejné vysoké školy (výnimku tvorili len vojenské vysoké školy a policajná vysoká škola, ktoré naďalej zostali štátnymi rozpočtovými organizáciami).

(5) Cieľom transformácie štátnych vysokých škôl na verejné vysoké školy bolo ďalšie posilnenie autonómie vysokých škôl, ktorá je nevyhnutná pre ich optimálne fungovanie.

¹⁾ Príloha 2 bola do metodického usmernenia doplnená v súvislosti s povinnosťou verejných vysokých škôl účtovať o rezervách aj pre oblasť hlavnej činnosti zavedenou postupmi účtovania od 1.1.2008.

²⁾ Vzhľadom na to, že nové postupy účtovania platné od 1. 1. 2008 menia metodické usmernenie na viacerých miestach, vydáva ministerstvo školstva v tomto prípade aktualizáciu metodického usmernenia nie formou dodatku, ale formou úplného znenia.

³⁾ Znenie opatrenia je uverejnené vo Finančnom spravodajcovi 12/2007.

Po autonómii v akademickej oblasti a v oblasti riadenia, ktorú vysokým školám priniesol zákon č. 172/1990 Zb. o vysokých školách, získali vysoké školy transformáciou vysoký stupeň autonómie aj v oblasti hospodárenia. Súčasne so zvýšením autonómie v oblasti hospodárenia zákon ustanovil viaceré mechanizmy na podporu zodpovedného narábania verejných vysokých škôl s finančnými prostriedkami a ďalším majetkom. Okrem hospodárenia podľa rozpočtu výnosov a nákladov a zavedenia akruálneho účtovníctva, ktoré poskytuje podstatne vernejší obraz o ekonomickom stave ako predchádzajúce hotovostné účtovníctvo, ide v prvom rade o povinnosť verejných vysokých škôl skladať zodpovedným orgánom i verejnosti každoročne účet zo svojho hospodárenia formou výročnej správy.

- (6) Pred rokom 2002 mali vysoké školy (s výnimkou dvoch neštátnych vysokých škôl) hospodársko-právnu formu štátnych rozpočtových organizácií. Aj keď postupom času získali niektoré výnimky z pravidiel platných pre hospodárenie štátnych rozpočtových organizácií, predstavoval tento ich právny rámec viaceré zásadné obmedzenia v oblasti hospodárenia. Konkrétne:
- a) finančné prostriedky získané vysokými školami na základe ich aktivít (okrem príjmov z podnikateľskej činnosti) boli príjmom štátneho rozpočtu,
 - b) pridelovanie finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu sa uskutočňovalo na ročnej báze prevažne indexovým spôsobom a vysoké školy nemohli prenášať nespotrebované finančné prostriedky do ďalšieho kalendárneho roka,
 - c) súčasťou pridelovania finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu boli aj tzv. záväzné ukazovatele, ktoré neumožňovali vysokým školám v ich kompetencii presúvať finančné prostriedky medzi jednotlivými kategóriami, napríklad medzi kategóriou mzdových prostriedkov a kategóriou prostriedkov na tovary a služby,
 - d) vysoké školy nevlastnili majetok, ktorý využívali pre svoju činnosť; tento majetok vlastnil štát a vysoké školy boli iba jeho správcami,
 - e) vysoké školy používali hotovostné (cash) účtovníctvo, pričom v ňom nesledovali odpisy majetku, čo malo za následok, že nemali k dispozícii verný obraz svojho ekonomického stavu,
 - f) finančné prostriedky na obnovu opotrebovaného majetku sa pridelovali ako záväzný ukazovateľ vo forme kapitálových výdavkov bez väzby na rozsah opotrebovania (ktorý štandardne vyjadrujú účtovné odpisy), vysoké školy nemohli obnovovať opotrebovaný majetok z bežných výdavkov.
- (7) Transformáciu vysokých škôl v oblasti hospodárenia po nadobudnutí účinnosti zákona č. 131/2002 charakterizujú tri skupiny zmien:
- a) prechod na viaczdrojové financovanie vrátane nového spôsobu hospodárenia s prostriedkami štátneho rozpočtu,
 - b) zmeny vo vzťahu vysokých škôl k majetku,
 - c) prechod na rozpočtovanie výnosov a nákladov a na akruálne účtovníctvo.
- (8) Prechod na viaczdrojové financovanie a nový spôsob hospodárenia s prostriedkami štátneho rozpočtu znamenal, že
- a) verejná vysoká škola si musí časť finančných prostriedkov na svoju činnosť zabezpečiť vlastnými aktivitami,
 - b) verejná vysoká škola neodvádza svoje príjmy do štátneho rozpočtu, ale zostávajú jej na krytie výdavkov,

- c) verejná vysoká škola si môže prenášať ušetrené finančné prostriedky z dotácií zo štátneho rozpočtu ⁴⁾ do ďalšieho kalendárneho roka (a nasledujúcich kalendárnych rokov); tento prenos nemá, s výnimkou dotácie na sociálnu podporu študentov, vplyv na pridelovanie dotácií na nasledujúci rok.
 - d) dotácie zo štátneho rozpočtu sú vysokej škole v prevažnej miere poskytované formou blokového grantu, to znamená, že nie sú vnútorne záväzne štruktúrované (napríklad na osobné náklady a na prevádzkové náklady).
- (9) Zmeny vo vzťahu vysokých škôl k majetku mali za následok, že
- a) majetok štátu, ktorý vysoké školy používali na svoju činnosť, prešiel do ich vlastníctva (od 1. januára 2003),
 - b) verejné vysoké školy začali povinne odpisovať majetok,
 - c) prišlo k zmene spôsobu pridelovania finančných prostriedkov na kapitálové výdavky.
- (10) V oblasti rozpočtovania a účtovania priniesol zákon verejným vysokým školám
- a) prechod od rozpočtovania príjmov a výdavkov k rozpočtovaniu výnosov a nákladov,
 - b) prechod od hotovostného (cash) účtovníctva k akruálnemu účtovníctvu.
- (11) Uvedené zásadné zmeny odstránili prakticky všetky finančno-technické obmedzenia v hospodárskej oblasti z predchádzajúceho obdobia a vytvorili verejným vysokým školám po tejto stránke potrebný priestor pre rozvinutie ich tvorivých aktivít.

2.2 Hlavná činnosť verejných vysokých škôl a jej finančné zabezpečenie

- (12) Z hľadiska spôsobu hospodárenia patria verejné vysoké školy medzi organizácie neziskového typu. To znamená, že ich cieľom, na rozdiel od podnikateľských organizácií, nie je dosahovať zisk pre svojich zakladateľov alebo majiteľov. Kladný výsledok hospodárenia použije verejná vysoká škola, okrem zákonom predpísanej tvorby rezervného fondu, prednostne na ďalší rozvoj a skvalitňovanie svojich služieb verejnosti naplňajúcich jej poslanie. Podľa zákona je poslaním vysokých škôl rozvíjať harmonickú osobnosť, vedomosti, múdrosť, dobro a tvorivosť v človeku a prispievať k rozvoju vzdelanosti, vedy, kultúry a zdravia pre blaho celej spoločnosti.
- (13) Zo zákona vyplýva, že hlavnú činnosť vysokých škôl tvoria predovšetkým poskytovanie vysokoškolského vzdelávania a tvorivé vedecké bádanie alebo tvorivá umelecká činnosť. Do hlavnej činnosti vysokých škôl však zákon zaraďuje aj ďalšie aktivity. Sú to
- a) poskytovanie ďalšieho vzdelávania (v súlade so zákonom č. 386/1997 Z. z. o ďalšom vzdelávaní),
 - b) prispievanie k rozvoju vzdelávania na všetkých úrovniach, a to najmä ďalším vzdelávaním učiteľov a spoluprácou pri výchove mimoriadne nadaných žiakov,
 - c) prispievanie k prevencii a liečbe ochorení,
 - d) zapájanie sa do verejnej diskusie o spoločenských a etických otázkach a o utváraní občianskej spoločnosti,

⁴⁾ Terminologická poznámka: V postupoch účtovania platných od 1.1.2008 bola zavedená legislatívna skratka „štátne dotácie“ zahŕňajúca aj dotácie zo štátneho rozpočtu. Vzhľadom na to, že tento pojem zahŕňa nielen dotácie zo štátneho rozpočtu, v tomto metodickom usmernení naďalej používame spojenie „dotácia zo štátneho rozpočtu“.

- e) vytváranie teoretických modelov rozvoja spoločnosti, hospodárstva, kultúry a umenia, najmä pre potreby štátnych orgánov, obcí a vyšších územných celkov,
 - f) spolupráca s orgánmi štátnej správy, obcami, vyššími územnými celkami a s ustanovizňami z oblasti kultúry a hospodárskeho života,
 - g) rozvíjanie medzinárodnej spolupráce s vysokými školami v zahraničí a s inými zahraničnými inštitúciami.
- (14) Hlavná činnosť verejnej vysokej školy je podľa § 89 zákona finančne zabezpečená hlavne dotáciami zo štátneho rozpočtu poskytovanými prostredníctvom kapitoly ministerstva. Zákon však predpokladá, že okrem dotácií zo štátneho rozpočtu využíva verejná vysoká škola na finančné zabezpečenie svojej činnosti aj ďalšie zdroje, ktoré si získava vlastnými aktivitami.
- (15) Dotácie zo štátneho rozpočtu, ktoré ministerstvo poskytuje verejnej vysokej škole, sú určené na jej prvoradé aktivity, teda na poskytovanie vysokoškolského vzdelávania a výskumnú resp. umeleckú činnosť. Časť dotácií je určená na rozvoj verejnej vysokej školy a časť na sociálnu podporu študentov. V súlade s uvedeným zákon ustanovuje, že dotácia poskytovaná verejnej vysokej škole zo štátneho rozpočtu pozostáva z dotácie na uskutočňovanie akreditovaných študijných programov, z dotácie na výskumnú, vývojovú alebo umeleckú činnosť, z dotácie na rozvoj vysokej školy a z dotácie na sociálnu podporu študentov. Táto štruktúra dotácie sa následne premietla do programovej štruktúry rozpočtu kapitoly ministerstva – jednotlivým častiam dotácie zodpovedajú podprogramy programu 077 – *Vysokoškolské vzdelávanie a veda, sociálna podpora študentov vysokých škôl.*⁵⁾
- (16) Dotácia na uskutočňovanie akreditovaných študijných programov je určená na pokrytie nákladov spojených s uskutočňovaním akreditovaných študijných programov a tiež so zabezpečením celkovej prevádzky vysokých škôl. Dotácia na výskumnú, vývojovú alebo umeleckú činnosť je určená na pokrytie nákladov na prevádzku a rozvoj infraštruktúry vysokej školy na výskum a vývoj a na financovanie riešenia výskumných projektov vysokých škôl v oblasti základného výskumu (spoločná grantová agentúra ministerstva a SAV – VEGA), aplikovaného výskumu, medzinárodnej vedecko-technickej spolupráce a výskumu pre potreby rezortu školstva (grantová agentúra ministerstva – KEGA). Do tejto dotácie zaraďujeme aj finančné prostriedky na riešenie výskumných projektov poskytované APVV a v rámci štátnych programov. Dotácia na rozvoj vysokej školy je určená na financovanie rozvojových projektov podávaných verejnými vysokými školami a tzv. centrálnych rozvojových projektov, ktoré zahŕňajú všetky alebo aspoň podstatnú časť slovenských vysokých škôl. Dotácia na sociálnu podporu študentov je určená na plné pokrytie sociálnych a motivačných štipendií poskytovaných podľa zákona zo štátneho rozpočtu, na príspevok na ubytovanie a stravovanie študentov a na finančnú podporu činnosti vysokoškolských telovýchovných jednôt a športových klubov, akademických umeleckých súborov a univerzitných pastoračných centier.
- (17) Z uvedeného vyplýva že časť aktivít patriacich do hlavnej činnosti verejných vysokých škôl, napríklad poskytovanie ďalšieho vzdelávania, nie je priamo krytá dotáciami zo štátneho rozpočtu a vysoká škola, pokiaľ ich chce vykonávať, si musí zabezpečiť finančné prostriedky na ich vykonávanie z iných zdrojov. Na tieto aktivity však môže použiť aj zostatok neúčelovej časti dotácie na uskutočňovanie akreditovaných študijných programov získaný efektívnym využitím tejto dotácie.

⁵⁾ S výnimkou dotácie na výskumnú, vývojovú alebo umeleckú činnosť, do ktorej zaraďujeme aj dotácie rozpočtované v iných programoch kapitoly ministerstva (pozri nižšie).

- (18) Do hlavnej činnosti verejných vysokých škôl patria aj ich aktivity v oblasti sociálnej podpory študentov. Zákon pri vymenúvaní aktivít tvoriacich hlavnú činnosť vysokých škôl v § 1 síce explicitne nemenuje tieto aktivity, ale vzhľadom na ďalšie ustanovenia zákona (napríklad § 17 ods. 2) ich zaradujeme do hlavnej činnosti. Príspevok na finančné zabezpečenie týchto aktivít sa poskytuje vo forme osobitnej dotácie zo štátneho rozpočtu a verejné vysoké školy majú vo svojom účtovníctve viesť výnosy a náklady súvisiace s oblasťou sociálnej podpory študentov tak, aby ich bolo možné osobitne vykazovať.
- (19) Súčasťou hlavnej činnosti verejnej vysokej školy sú aj rozvojové aktivity zamerané na rozširovanie a skvalitňovanie činností naplňajúcich jej poslanie.

2.3 Podnikateľská činnosť verejných vysokých škôl

- (20) Zákon v § 18 povoľuje verejnej vysokej škole vykonávať okrem hlavnej činnosti aj podnikateľskú činnosť. Obsah podnikateľskej činnosti verejnej vysokej školy je v zákone vymedzený pomerne voľne – musí byť nadväzovať na jej vzdelávaciu, výskumnú, vývojovú, liečebno-preventívnu, umeleckú alebo ďalšiu tvorivú činnosť, alebo musí ísť o činnosť slúžiacu na účinnejšie využitie jej ľudských zdrojov a majetku. Podnikateľská činnosť musí byť podľa § 15 ods. 2 písm. m) zákona upravená vnútorným predpisom verejnej vysokej školy. Zákon v § 18 ods. 1 ustanovuje pre podnikateľskú činnosť aj obmedzujúcu podmienku – nesmie ohroziť kvalitu, rozsah a dostupnosť činností naplňajúcich poslanie verejnej vysokej školy, teda aktivít vykonávaných v rámci hlavnej činnosti verejnej vysokej školy.
- (21) Vzhľadom na voľné vymedzenie obsahu podnikateľskej činnosti v zákone je možné formulovať kritérium na rozhodnutie, či nejaká aktivita verejnej vysokej školy patrí do podnikateľskej činnosti, nasledovne: Ak aktivita verejnej vysokej školy vykonávaná za úhradu pre iný subjekt jej zamestnancami alebo študentmi s použitím majetku verejnej vysokej školy nepatrí do jej hlavnej činnosti a jej vykonávanie neohrozí kvalitu, rozsah a dostupnosť činností naplňajúcich poslanie verejnej vysokej školy, možno ju vykonávať v rámci podnikateľskej činnosti verejnej vysokej školy.
- (22) Zákon ustanovuje, že náklady na podnikateľskú činnosť musia byť kryté výnosmi z nej, to znamená, že podnikateľská činnosť verejnej vysokej školy nesmie byť stratová. Ustanovenie hovorí o podnikateľskej činnosti ako o celku, nehovorí o jednotlivých aktivitách. Vysoká škola teda môže v rámci podnikateľskej činnosti uskutočniť aj stratové aktivity, ak má na ich vykonanie iné odôvodnenie, musí mať však zabezpečené, že táto strata bude kompenzovaná ziskom z iných aktivít v rámci podnikateľskej činnosti.
- (23) Zisk z podnikateľskej činnosti je verejná vysoká škola podľa zákona povinná použiť na aktivity v rámci hlavnej činnosti.
- (24) Aby sa zabezpečilo transparentné dodržanie ustanovenia o nutnosti krytia všetkých nákladov na podnikateľskú činnosť výnosmi z nej, zákon v § 18 ods. 2 vyžaduje, aby verejná vysoká škola viedla vo svojom účtovníctve výnosy a náklady spojené s podnikateľskou činnosťou oddelene od výnosov a nákladov spojených s hlavnou činnosťou. Ďalším opatrením na podporu transparentnosti podnikateľskej činnosti je ustanovenie § 18 ods. 3 zákona, podľa ktorého musí verejná vysoká škola viesť príjmy a výdavky spojené s podnikateľskou činnosťou na samostatnom bežnom účte alebo na samostatných bežných účtoch.
- (25) V súvislosti s podnikateľskou činnosťou sa často vyskytuje otázka zaradenia prenájmu priestorov. Zákon umožňuje zaradiť výnosy z prenájmu priestorov ako výnosy z majetku verejnej vysokej školy priamo do jej rozpočtu (výnosov a nákladov). Umožňuje však tiež chápať prenájom ako aktivitu v rámci podnikateľskej činnosti zameranú na účinnejšie

využitie majetku verejnej vysokej školy. Verejná vysoká škola môže podľa svojho rozhodnutia použiť hociktorý z uvedených prístupov. Pravidlá v tejto oblasti upraví vo vnútorných predpisoch. Priamo do rozpočtu však možno zaradiť výnosy z prenájmu, nie výnosy z prípadných služieb s ním spojených, pretože tieto nie sú výnosmi z majetku vysokej školy.

2.3.1 Použitie zisku z podnikateľskej činnosti na financovanie hlavnej činnosti

- (26) Zisk z podnikateľskej činnosti po zdanení je podľa § 16a ods. 2 zákona súčasťou celkového výsledku hospodárenia ⁶⁾ verejnej vysokej školy. Pokiaľ je celkový výsledok hospodárenia verejnej vysokej školy záporný, zisk z podnikateľskej činnosti vykryva časť straty v rámci hlavnej činnosti. Pokiaľ je celkový výsledok hospodárenia verejnej vysokej školy kladný, stane sa zisk resp. časť zisku z podnikateľskej činnosti súčasťou rozdelenia zisku verejnej vysokej školy.
- (27) Podľa § 18 ods. 2 zákona *prostriedky získané podnikateľskou činnosťou používa verejná vysoká škola na plnenie tých úloh, na ktoré bola zriadená*. Verejná vysoká škola naplní toto ustanovenie zákona prevodom objemu peňažných prostriedkov zodpovedajúcemu zisku z podnikateľskej činnosti za daný kalendárny rok (po zdanení) z účtu (z účtov) podnikateľskej činnosti na bežný účet (bežné účty) verejnej vysokej školy.
- (28) V prípade, že po skončení kalendárneho roka je zisk z podnikateľskej činnosti krytý okrem finančných prostriedkov v hotovosti aj inými formami obežného majetku spojeného s podnikateľskou činnosťou (napríklad pohľadávkami a zásobami vzniknutými v rámci podnikateľskej činnosti počas kalendárneho roka), prevedie verejná vysoká škola objem finančných prostriedkov zodpovedajúci zisku z podnikateľskej činnosti z podnikateľského účtu na bežný účet postupne v nadväznosti na inkasovanie príslušných pohľadávok resp. na spotrebu príslušných zásob.
- (29) Verejná vysoká škola prevedie v priebehu alebo po skončení kalendárneho roka z podnikateľského účtu na bežný účet verejnej vysokej školy aj objem peňažných prostriedkov zodpovedajúci odpisom zariadení verejnej vysokej školy vyplývajúcim z podnikateľskej činnosti. Z hľadiska krytia odpisov finančnými prostriedkami postupuje rovnako ako v prípade prevodu peňažných prostriedkov zodpovedajúcich zisku z podnikateľskej činnosti.

2.4 Rozpočet verejnej vysokej školy

- (30) Zákon v § 16 explicitne ustanovuje, že verejná vysoká škola si na zabezpečenie hlavnej činnosti zostavuje rozpočet pozostávajúci z výnosov a nákladov na kalendárny rok a hospodári na jeho základe. Toto ustanovenie je jedným z kľúčových ustanovení vysokoškolskej reformy, pretože zásadným spôsobom mení prístup k spôsobu hospodárenia verejných vysokých škôl v porovnaní so stavom, keď vysoké školy ako štátne rozpočtové organizácie hospodárili podľa rozpočtu príjmov a výdavkov, teda na hotovostnej báze.
- (31) Zákon tiež bližšie špecifikuje výnosy vstupujúce do rozpočtu verejnej vysokej školy. Podľa § 16 zákona sú výnosmi verejnej vysokej školy
- a) dotácie zo štátneho rozpočtu podľa § 89,

⁶⁾ V súlade s právnymi predpismi v oblasti účtovníctva platnými v čase prijímania zákona o vysokých školách v roku 2002 sa v tomto zákone použil výraz „hospodársky výsledok“. V súčasnej účtovnej legislatíve je výraz „hospodársky výsledok“ nahradený výrazom „výsledok hospodárenia“. Preto ho požívame aj v tomto metodickom usmernení.

- b) školné podľa § 92 ods. 4 až 9 a § 113a ods. 10,
- c) poplatky spojené so štúdiom podľa § 92 ods. 10 až 14,
- d) výnosy z ďalšieho vzdelávania,
- e) výnosy z majetku verejnej vysokej školy,
- f) výnosy z duševného vlastníctva,
- g) výnosy z vlastných finančných fondov,
- h) iné výnosy z hlavnej činnosti verejnej vysokej školy.

Výnosmi verejnej vysokej školy môžu byť aj dotácie z rozpočtov obcí a z rozpočtov vyšších územných celkov.

- (32) Do skupiny iných výnosov z hlavnej činnosti patria v prvom rade výnosy zo zahraničných grantov, z kontraktného výskumu (to znamená z výskumu objednaného inými subjektmi vykonávaného na základe kontraktu mimo podnikateľskej činnosti) a výnosy získané za odborné práce vykonávané v rámci hlavnej činnosti pre iné subjekty. Do tejto skupiny zaraďujeme tiež výnosy z ubytovacích služieb poskytovaných verejnou vysokou školou študentom a stravovacích služieb poskytovaných verejnou vysokou školou študentom a svojim zamestnancom.
- (33) Nákladmi verejnej vysokej školy vchádzajúcimi do jej rozpočtu sú náklady potrebné na zabezpečenie jej hlavnej činnosti (teda aj náklady vyplývajúce z odpisov).
- (34) Problematike tvorby rozpočtu verejnej vysokej školy bude venované osobitné metodické usmernenie.

2.5 Fondy verejnej vysokej školy

- (35) Fondy účtovnej jednotky patria z hľadiska teórie účtovníctva vo všeobecnosti medzi zdroje krytia majetku.
- (36) Verejná vysoká škola tvorí podľa § 16a zákona najmä tieto finančné fondy:
 - a) rezervný fond,
 - b) fond reprodukcie,
 - c) štipendijný fond,
 - d) fond na podporu štúdia študentov so zdravotným postihnutím,
 - e) fondy podľa osobitných predpisov (napríklad sociálny fond).
- (37) Zákon v § 16a ustanovuje, že *finančné fondy verejnej vysokej školy okrem fondov tvorených podľa osobitných predpisov (napríklad zákon NR SR č. 152/1995 Z. z. o sociálnom fonde) sa tvoria z kladného celkového hospodárskeho výsledku verejnej vysokej školy (ďalej len "zisk verejnej vysokej školy"), z darov, z dedičstva a z výnosov z nich, ak tento zákon neustanovuje inak. Pritom celkový hospodársky výsledok verejnej vysokej školy je súčet jej hospodárskeho výsledku v hlavnej činnosti a hospodárskeho výsledku v podnikateľskej činnosti po zdanení.*
- (38) Ohľadne tvorby finančných fondov zákon uvádza nasledovné ďalšie podrobnosti:
 - a) verejná vysoká škola použije najmenej 40% svojho zisku na tvorbu rezervného fondu,
 - b) ak verejná vysoká škola nevykazuje nevyrovnanú stratu z predchádzajúceho roka a neuhradenú stratu z minulých rokov, môže prostriedky rezervného fondu použiť aj na doplnenie ostatných finančných fondov verejnej vysokej školy,

- c) fond reprodukcie sa okrem zisku a prostriedkov podľa písmena b) vytvára z účtovných odpisov dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku (okrem majetku obstaraného z dotácií určených na obstaranie dlhodobého majetku), zo zostatkovej ceny dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku pri jeho fyzickej likvidácii alebo predaji (okrem majetku obstaraného z dotácií určených na obstaranie dlhodobého hmotného majetku), z výnosov z predaja dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku a z prostriedkov od iných subjektov podľa uzatvorených zmlúv o združení prostriedkov na obstaranie dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku.
 - d) štipendijný fond sa okrem zisku a prostriedkov podľa písmena b) vytvára z časti výnosov zo školného (§ 92 ods. 18 zákona) a z časti dotácie na sociálnu podporu študentov určenú na sociálne štipendiá.
- (39) Z hľadiska použitia finančných fondov zákon ustanovuje:
- a) rezervný fond používa verejná vysoká škola na vyrovnanie straty z predchádzajúceho roka a na krytie neuhradenej straty z minulých rokov, ak takúto stratu vykazuje. Verejná vysoká škola môže na vyrovnanie straty z predchádzajúceho roka a na krytie neuhradenej straty z minulých rokov použiť iba prostriedky rezervného fondu. Ak verejná vysoká škola nevykazuje nevyrovnanú stratu z predchádzajúceho roka a neuhradenú stratu z minulých rokov, môže prostriedky rezervného fondu použiť prostredníctvom svojho rozpočtu zvýšením jeho výnosovej časti a na doplnenie ostatných finančných fondov verejnej vysokej školy,
 - b) fond reprodukcie sa používa na obstaranie dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku, vrátane jeho technického zhodnotenia, na poskytovanie prostriedkov podľa uzatvorených zmlúv o združení prostriedkov na obstaranie dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku a na splátky úverov použitých na obstaranie dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku alebo jeho technického zhodnotenia,
 - c) štipendijný fond sa používa na poskytovanie štipendií a pôžičiek v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona,
 - d) fond na podporu štúdia študentov so zdravotným postihnutím možno použiť na finančné zabezpečenie zodpovedajúcich podmienok štúdia študentov so zdravotným postihnutím vzhľadom na ich špeciálne študijné potreby.
- (40) Osobitný komentár si vyžaduje použitie rezervného fondu. Zčať je potrebné ustanovením, ktoré zavádza celkový výsledok hospodárenia verejnej vysokej školy ako súčet výsledku hospodárenia v hlavnej činnosti a výsledku hospodárenia v podnikateľskej činnosti po zdanení. Toto ustanovenie zabezpečuje, že v prípade, ak verejná vysoká škola vykáže stratu v hlavnej činnosti, celý zisk z podnikateľskej činnosti sa použije na jej zníženie. Ak by sa umožnilo posudzovať hospodárenie v oboch oblastiach osobitne, umožnilo by to v takomto prípade tvoriť z kladného výsledku hospodárenia v podnikateľskej činnosti fondy (napríklad fond reprodukcie) a tým zvyšovať stratu verejnej vysokej školy ako celku, čo nie je žiaduce.
- (41) Ďalším ustanovením zabezpečujúcim, aby vysoká škola v prípade záporného výsledku hospodárenia hľadala riešenie, je zákaz vyrovnáť stratu z minulých rokov inak ako prostredníctvom rezervného fondu. Toto ustanovenie zabraňuje vyrovnávať stratu znížením základného imania. Dôvodom je, že znížením základného imania sa problémy, ktoré stratu pôsobili, neriešia.

- (42) Prostriedky rezervného fondu možno v prípade, ak verejná vysoká škola nevykazuje nevyrovnanú stratu z predchádzajúceho roka a neuhradenú stratu z minulých rokov, použiť na zvýšenie výnosovej časti rozpočtu. Rovnakým mechanizmom možno posilniť rozpočet aj prostriedkami iných finančných fondov pokiaľ v tom nebráni ich účelovosť (napríklad u fondu reprodukcie to nie je možné).
- (43) Verejná vysoká škola môže viesť finančné prostriedky na krytie finančného fondu (alebo časti fondu) na osobitnom bežnom bankovom účte (ďalej len "bankový účet fondu"). V takomto prípade zákon z praktických dôvodov umožňuje tvorbu fondu z kreditných úrokov a kurzových ziskov a použitie fondu na krytie výdavkov súvisiacich s vedením účtu a kurzových strát.

2.6 Majetok verejnej vysokej školy

- (44) Podľa § 17 zákona verejná vysoká škola vlastní majetok. Využíva ho na plnenie úloh vo vzdelávacej, výskumnej, vývojovej, umeleckej a v ďalšej tvorivej činnosti. Môže ho za podmienok stanovených v zákone využívať aj na podnikateľskú činnosť, ako aj na poskytovanie stravovacích a ubytovacích služieb a športovú a kultúrnu činnosť pre študentov a zamestnancov verejnej vysokej školy.
- (45) Základným pravidlom pre obstarávanie dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku je ustanovenie zákona, podľa ktorého *rozsah obstarávania dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku verejnej vysokej školy vrátane jeho technického zhodnotenia je určený výškou prostriedkov vo fonde reprodukcie, výškou prostriedkov získaných z prijatých úverov a objemom kapitálových prostriedkov zo štátneho rozpočtu poskytnutých vo forme dotácie*. Inak povedané, vysoká škola môže obstarávať majetok z kapitálových dotácií, z úverov, ale tiež z bežných dotácií a vlastných prostriedkov v rozsahu nepresahujúcom aktuálny účtovný stav fondu reprodukcie.
- (46) Do 1. septembra 2007 zákon podrobne upravoval pravidlá nakladania verejnej vysokej školy s jej majetkom. Po novelizácii zákonom č. 363/2007 Z. z. upravuje podrobnosti nakladania verejnej vysokej školy s jej majetkom zákon č. 176/2004 Z. z. o nakladaní s majetkom verejnoprávnych inštitúcií. V § 17 zákona zostali len ustanovenia o majetku špecifické pre verejné vysoké školy.

2.7 Odpisy

- (47) Ako už bolo uvedené, v súvislosti s posilnením autonómie vysokých škôl v oblasti hospodárenia stúpa význam poznania ich skutočného ekonomického stavu, ako aj úplných nákladov (full costs) potrebných na ich činnosť. Preto zákon zaviedol hospodárenie založené na sledovaní nákladov a výnosov v zodpovedajúcom časovom rozlíšení.
- (48) Súčasťou úplných nákladov sú aj odpisy majetku. Odpisovanie majetku odráža skutočnosť, že majetok sa v procese používania opotrebuje, čím stráca postupne svoju hodnotu. Odpisy majetku vyjadrujú v peniazoch tú časť hodnoty majetku, ktorá zodpovedá jeho opotrebovaniu a ktorá sa prenáša do uskutočnených výkonov verejnej vysokej školy.
- (49) Majetok sa odpisuje na základe odpisového plánu nepriamou metódou prostredníctvom účtovných odpisov podľa § 28 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve (ďalej len „zákon o účtovníctve“). V odpisovom pláne sa stanovujú sadzby účtovných odpisov podľa rozhodnutia verejnej vysokej školy, ktoré však musia rešpektovať príslušné ustanovenie zákona o účtovníctve, v súlade s ktorým dlhodobý hmotný majetok (okrem

zásob) odpisuje účtovná jednotka s ohľadom na opotrebovanie zodpovedajúce bežným podmienkam jeho používania.

- (50) Nepriama metóda odpisovania znamená, že zníženie hodnoty majetku (odpis) sa neúčtuje priamo na príslušnom majetkovom účte, napríklad na majetkovom účte 023 – *Dopravné prostriedky*, ale na opravnom účte, v danom prípade 083 – *Oprávky k dopravným prostriedkom*. Stav na opravnom účte (oprávky) vyjadruje sumu celkového opotrebovania príslušného majetku, v našom prípade dopravných prostriedkov, od jeho zaradenia do používania až po súčasnosť. Teda sú na ňom zachytené kumulované odpisy majetku. Rozdiel medzi vstupnou – obstarávacou cenou a sumou oprávok vyjadruje (účtovnú) zostatkovú cenu majetku. Dôvodom pre použitie nepriamej metódy je, aby sa na majetkovom účte zachoval údaj o vstupnej – obstarávacej cene majetku.
- (51) Účtovné odpisy sa počítajú z ocenenia majetku v účtovníctve a majetok sa odpisuje len do výšky tohto ocenenia.
- (52) Na rozdiel od účtovných odpisov sa na daňové účely používajú daňové odpisy. Sú stanovené podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a používajú sa na účely výpočtu daňového základu dane z príjmu.
- (53) V prípade verejných vysokých škôl je funkciou odpisov, okrem vyjadrenia opotrebovania majetku a jeho zahrnutia do nákladov, aj vytvárať fond na financovanie reprodukcie opotrebovaného majetku, prípadne obstaranie nového majetku, nazvaný v zákone fond reprodukcie. Súvisí to so zmenou prístupu k pridelovaniu kapitálových výdavkov vysokým školám zo štátneho rozpočtu po prijatí zákona č. 131/2002.

2.8 Fond reprodukcie

- (54) Majetok, ktorý vysoké školy používajú, a ktorý je predmetom odpisovania, možno pre vysvetlenie funkcie fondu reprodukcie pracovne rozdeliť na nasledovné skupiny:
- a) majetok potrebný na zabezpečenie prevádzky verejnej vysokej školy, napríklad budovy alebo motorové vozidlá,
 - b) majetok potrebný na zabezpečenie pedagogického procesu, napríklad vybavenie počítačových učební a laboratórií,
 - c) majetok dlhodobo potrebný na výskumnú a umeleckú činnosť, napríklad štandardné prístrojové vybavenie laboratórií,
 - d) majetok potrebný na riešenie konkrétnych výskumných projektov, napríklad špeciálny prístroj viazaný na problematiku projektu.
- (55) Pred nadobudnutím účinnosti zákona č. 131/2002 si vysoké školy mohli obstarávať majetok len v rozsahu centrálne pridelených kapitálových výdavkov. Pridelovanie kapitálových výdavkov sa realizovalo v nasledujúcej štruktúre:
- a) kapitálové výdavky na stavby (nové, rekonštrukcie),
 - b) kapitálové výdavky na zariadenia pre prevádzku,
 - c) kapitálové výdavky na zariadenia pre pedagogický proces,
 - d) kapitálové výdavky na zariadenia pre výskum (mimo projektov),
 - e) kapitálové výdavky na zariadenia na riešenie výskumných projektov,
 - f) kapitálové výdavky na zariadenia v rámci rozvojových projektov.
- (56) Po nadobudnutí účinnosti zákona č. 131/2002 sa zmenilo centrálne pridelovanie kapitálových výdavkov – dotácií tak, že centrálne sa už nepridelujú kapitálové dotácie na

obnovu zariadení pre prevádzku a pre pedagogický proces. Kapitálové výdavky, ktoré boli na tento účel k 31. marcu 2002 vyčlenené v rozpočte vysokých škôl na rok 2002, sa od 1. apríla 2002 pretransformovali do bežných dotácií a obnova týchto zariadení sa odvtedy štandardne realizuje z bežných dotácií a vlastných prostriedkov prostredníctvom fondu reprodukcie. Od 1. apríla 2002 sa kapitálové dotácie pridávajú verejným vysokým školám na stavby, na zariadenia pre výskum (mimo projektov), na zariadenia pre riešenie výskumných projektov a na zariadenia v rámci rozvojových projektov. Verejné vysoké školy však môžu aj pre tieto oblasti obstarávať majetok prostredníctvom fondu reprodukcie.

- (57) Príklad obnovy počítačovej učebne ako zariadenia (dlhodobého hmotného majetku) pre pedagogický proces z bežných dotácií prostredníctvom fondu reprodukcie: Verejná vysoká škola si v marci 2002 (teda pred nadobudnutím účinnosti zákona č. 131/2002) obstarala z centrálne pridelených kapitálových výdavkov počítačovú učebňu v obstarávacej cene 800 tis. Sk. Po nadobudnutí účinnosti zákona č. 131/2002 od 1. apríla 2002 si v odpisovom pláne určila jej životnosť na 4 roky a začala ju odpisovať. V dotácii na uskutočňovanie akreditovaných študijných programov má zohľadnené využívanie tejto počítačovej učebne, to znamená, že časť z dotácií dostáva na obnovu tejto učebne. V období apríl – december 2002 (3/4 roka) predstavovali odpisy učebne 150 tis. Sk. Táto hodnota sa dostala do nákladov verejnej vysokej školy a o túto hodnotu sa zvýšil jej fond reprodukcie. Jeho krytie je (z hľadiska systému) zabezpečené z bežnej dotácie, ktorú verejná vysoká škola obdržala na uskutočňovanie príslušného pedagogického procesu. Celá učebňa bola odpísaná v marci 2006 a fond reprodukcie z titulu týchto odpisov stúpol o 800 tis. Sk, ktoré sú kryté z bežných dotácií na príslušný pedagogický proces v rokoch 2002 – 2006. Verejná vysoká škola môže v roku 2006 obstarat' novú počítačovú učebňu v hodnote 800 tis. Sk. Odpisovanie učebne zaťažilo vysokú školu nákladmi vo výške 150 tis. Sk v roku 2002, 200 tis. Sk v každom z rokov 2003 – 2005 a 50 tis. Sk v roku 2006. Náklady na odpisy ovplyvnili výsledok hospodárenia a ich kompenzácia by mala byť zabezpečená výnosmi z dotácií, ktoré verejná vysoká škola obdržala na uskutočňovanie príslušného pedagogického procesu.
- (58) Spôsob tvorby fondu reprodukcie z odpisov popísaný v predchádzajúcom odseku sa neuplatňuje u majetku obstaraného z kapitálových dotácií zo štátneho rozpočtu po 1. apríli 2002. Táto skutočnosť vyplýva z postupov účtovania, na základe ktorých sa odpisy majetku získaného z kapitálovej dotácie počas celej doby odpisovania kryjú výnosmi odvodenými z tejto dotácie.
- (59) Ako príklad postupu v prípade obstarania majetku z kapitálovej dotácie po 1. apríli 2002 uveďme obstaranie počítačovej učebne spomenuté vyššie povedzme v júni 2002. Predpokladajme, že verejná vysoká škola obdržala v rámci rozvojového projektu na túto počítačovú učebňu v máji 2002 kapitálovú dotáciu v objeme 800 tis. Sk. Po pridelení tejto dotácie v dodatku dotačnej zmluvy si ju verejná vysoká škola zaúčtovala na účet 384 – *Výnosy budúcich období*. V období júl – december 2002 odpísala z učebne 100 tis. Sk, táto hodnota sa jej dostala do nákladov a o túto hodnotu si presunom z účtu 384 zvýšila výnosy na účte 691 – *Prevádzkové dotácie*. Tieto odpisy nezvyšujú jej fond reprodukcie. Dôvod spočíva v tom, že majetok obstaraný z kapitálovej dotácie nebol zaúčtovaný do fondu základného imania, ale na pasívnej strane súvahy je krytý účtom 384 – *Výnosy budúcich období*. Preto by nebolo adekvátne vytvárať pri jeho odpisovaní fond reprodukcie, ktorý sa tvorí práve presunom z fondu základného imania. Celá učebňa bola odpísaná v júni 2006. Na fond reprodukcie tieto odpisy nemali vplyv. Odpisovanie učebne síce zaťažilo vysokú školu nákladmi vo výške 100 tis. Sk v roku 2002, 200 tis. Sk v každom z rokov 2003 – 2005 a 100 tis. Sk v roku 2006, tieto však boli kompenzované

výnosmi postupne vytváranými z kapitálovej dotácie pridelenej v máji 2002, a preto neovplyvnili výsledok hospodárenia verejnej vysokej školy.

- (60) Ako je uvedené v odseku 58, pri odpisovaní majetku obstaraného z kapitálovej dotácie sa netvorí fond reprodukcie. Potom však vzniká otázka, ako bude verejná vysoká škola takýto majetok obnovovať. Pri odpovedi musíme rozlišovať, o akom druhu obstarávaného majetku hovoríme.
- a) Ak ide o majetok obstarávaný len na účely riešenia výskumného projektu, nie je dôvod na jeho obnovu, a teda problém nevzniká.
 - b) Ak ide o majetok obstaraný pre pedagogický proces prostredníctvom rozvojového projektu (napríklad na počítačovú učebňu potrebnú na uskutočňovanie nového študijného programu), v bežných dotáciách, ktoré verejná vysoká škola obdržala na uskutočňovanie príslušného pedagogického procesu, je obsiahnuté aj krytie odpisov zodpovedajúceho majetku. Pretože počas odpisovania majetku zaobstaraného z kapitálovej dotácie sú náklady na odpisy kompenzované touto dotáciou, prostriedky na krytie odpisov v bežnej dotácii na uskutočňovanie príslušného pedagogického procesu zabezpečia kladný výsledok hospodárenia. Tento je možné použiť na tvorbu fondu reprodukcie a tak zabezpečiť obnovu majetku.
 - c) Ak ide o iný majetok obstaraný z kapitálovej dotácie, ktorý sa má obnovovať, musí verejná vysoká škola kalkulovať s tým, že na jeho obnovu budú potrebné finančné prostriedky a optimálnym hospodárením dosiahnuť kladný výsledok hospodárenia, z ktorého následne vytvorí potrebný objem prostriedkov vo fonde reprodukcie.
- (61) Je samozrejmé, že v písmene b) predchádzajúceho odseku je opísaný ideálny prípad, v ktorom sa predpokladá, že verejná vysoká škola dosiahne kladný výsledok hospodárenia a nebude mať ani nekrytú stratu z minulých rokov. To, prirodzene, nemusí nastať. Bolo však zdokumentované, že nevytváranie fondu reprodukcie pri odpisovaní majetku obstaraného z kapitálovej dotácie po 1. apríli 2002 nepredstavuje systémový problém.

2.9 Presnejšie vymedzenie oblasti sociálnej podpory študentov z hľadiska finančného výkazníctva

- (62) Vo finančnom výkazníctve (napríklad vo výročnej správe o hospodárení verejnej vysokej školy) sa vyskytuje požiadavka osobitného vykazovania financovania v oblasti sociálnej podpory študentov. Z uvedeného dôvodu je potrebné túto oblasť presnejšie vymedziť.
- (63) Pri vymedzení oblasti sociálnej podpory študentov treba v prvom rade vychádzať z ustanovení zákona, ktorého tretia hlava desiatej časti vymedzuje systém sociálnej podpory študentov. Podľa § 94 ods. 1 až 4 zákona sa *sociálna podpora študentom poskytuje priamou a nepriamou formou. Priamou formou sociálnej podpory sú štipendiá. Nepriamou formou sociálnej podpory sú najmä stravovanie a ubytovanie podľa možností vysokej školy s poskytnutím príspevku na náklady spojené so stravovaním a ubytovaním, finančná podpora a organizačná podpora športových činností a kultúrnych činností. Do systému sociálnej podpory patrí aj poskytovanie zvýhodnených pôžičiek študentom.*⁷⁾

⁷⁾ Pôžičky študentom sa v súčasnosti poskytujú najmä prostredníctvom Študentského pôžičkového fondu. Tieto pôžičky fond poskytuje študentom priamo a neprechádzajú cez účtovníctvo verejných vysokých škôl, a teda ani cez ich výkazníctvo. Aj vysoká škola samotná však môže na základe § 101 ods. 3 zákona poskytnúť svojim študentom pôžičky zo štipendijného fondu (z vlastných zdrojov), a tieto sú predmetom výkazníctva.

- (64) Pri vymedzení oblasti sociálnej podpory študentov z hľadiska finančného výkazníctva je vzhľadom na prijaté účtovné postupy potrebné rozlíšiť
- a) finančné prostriedky na sociálne a motivačné štipendia poskytované zo štátneho rozpočtu, z ktorých sa tvorí štipendijný fond a z tohto fondu sa priamo študentom vyplácajú,
 - b) výnosy a náklady v oblasti sociálnej podpory študentov.
- (65) Vychádzajúc z citovaných ustanovení § 94 zákona, do oblasti sociálnej podpory študentov pre účely výkazníctva patria nasledovné výnosy a náklady verejnej vysokej školy:
- a) výnosy
 - i) z dotácií poskytnutých v rámci prvku 077 15 03 – *Podpora stravovania, ubytovania, športových a kultúrnych aktivít študentov a pastoračných centier*,
 - ii) z poplatkov za ubytovanie a stravovanie od študentov,
 - iii) zo športových a kultúrnych podujatí študentov vrátane pastoračných centier, pokiaľ prechádzajú cez účtovníctvo verejnej vysokej školy,
 - iv) zo štipendijného fondu na štipendia a študentské pôžičky poskytnuté verejnou vysokou školou svojim študentom z vlastných zdrojov,
 - b) náklady
 - i) študentských domovov a jedální na poskytovanie služieb študentom. Vzhľadom na skutočnosť, že študentské domovy a jedálne poskytujú svoje služby aj iným osobám, je potrebné ich náklady rozdeliť⁸⁾ na náklady na služby poskytnuté študentom a na náklady na služby poskytnuté ostatným osobám,
 - ii) na športové a kultúrne podujatia študentov vrátane pastoračných centier, pokiaľ prechádzajú cez účtovníctvo verejnej vysokej školy. V prípade vysokoškolských telovýchovných jednôt a športových klubov a vysokoškolských kultúrnych zariadení, ktoré sú samostatnými právnymi subjektmi, sa v účtovníctve verejnej vysokej školy ako náklad zaznamenajú finančné prostriedky – príspevky poskytnuté vo výške dotácie pre tieto subjekty,
 - iii) na štipendia a študentské pôžičky poskytnuté verejnou vysokou školou svojim študentom z vlastných zdrojov.
- (66) Do oblasti sociálnej podpory študentov nepatria nasledovné výnosy a náklady verejnej vysokej školy a osobitne jej študentských domovov a jedální:
- a) výnosy a náklady spojené so stravovaním zamestnancov, ktorého poskytovanie vyplýva z § 152 Zákonníka práce. Tieto výnosy a náklady sa účtujú v rámci hlavnej činnosti verejnej vysokej školy ako prevádzkové náklady,
 - b) výnosy a náklady študentských domovov a jedální nezahrnuté v odseku 65 a ani v písmene a). Tieto výnosy a náklady sa účtujú v rámci podnikateľskej činnosti.

⁸⁾ Požadované rozdelenie nákladov nemusí byť jednoduchá úloha, ale ide o štandardný problém z oblasti nákladového účtovníctva, ktorého metódami je možné toto rozdelenie určiť s prijateľnou presnosťou.

3. Postupy účtovania v osobitných prípadoch špecifických pre verejné vysoké školy.

(67) V tejto časti uvádzame podrobnejší popis účtovania v osobitných prípadoch špecifických pre verejné vysoké školy, ktoré priamo nevyplývajú z postupov účtovania. Pri charakteristike postupu v týchto prípadoch používame čísla a názvy syntetických účtov, za ktorými spravidla v zátvorke uvádzame čísla zodpovedajúcich analytických účtov. Ďalšie technické podrobnosti sú uvedené v príslušných častiach používateľskej dokumentácie *Postupy účtovania v systéme SAP R/3 v podmienkach verejných vysokých škôl* vypracovanej dodávateľom systému SOFIA.

3.1 Účtovanie tvorby a použitia finančných fondov verejnej vysokej školy

3.1.1 Účtovanie tvorby fondov

(68) Všetky finančné fondy verejnej vysokej školy okrem fondov tvorených podľa osobitných predpisov možno vo všeobecnosti tvoriť z kladného výsledku hospodárenia a z darov a dedičstva a z výnosov z nich. Finančné fondy okrem rezervného fondu možno navyše tvoriť aj z rezervného fondu.

(69) Tvorba fondu z kladného výsledku hospodárenia sa podľa § 16a ods. 9 zákona uskutoční po schválení výročnej správy o hospodárení verejnej vysokej školy za predchádzajúci kalendárny rok akademickým senátom verejnej vysokej školy a správnu radou verejnej vysokej školy, a to najneskôr do konca bežného kalendárneho roka. Účtuje sa na ťarchu účtu 431 – *Výsledok hospodárenia v schvaľovaní* (431 100) alebo na ťarchu účtu 428 – *Nevysporiadaný výsledok hospodárenia minulých rokov* (428 102 - 428 106) alebo na ťarchu oboch uvedených účtov a v prospech účtu zodpovedajúceho príslušnému fondu.

(70) Pri poskytnutí daru sa tvorba fondu účtuje na základe darovacej zmluvy. Účtuje sa na ťarchu účtu 378 – *Iné pohľadávky* (378 100) a v prospech účtu zodpovedajúceho príslušnému fondu.

(71) Ak verejná vysoká škola vedie prostriedky fondu na samostatnom bankovom účte, účtuje výnos z týchto prostriedkov (z úrokov, prípadne z kurzových ziskov) na ťarchu príslušného bankového účtu a v prospech príslušného účtu výnosov. Následne účtuje tvorbu fondu účtovaním v prospech účtu zodpovedajúceho príslušnému fondu a na ťarchu účtu 556 – *Tvorba fondov* (556 100, 556 200, ...).

(72) Tvorba fondu z rezervného fondu sa realizuje na základe rozhodnutia orgánu verejnej vysokej školy určeného v jej vnútorných predpisoch. Účtuje sa na ťarchu účtu rezervného fondu (421 125) a v prospech účtu, ktorý zodpovedá tvorenému fondu.

(73) Okrem spôsobu tvorby uvedeného v predchádzajúcich odsekoch možno niektoré finančné fondy v súlade so zákonom tvoriť aj osobitnými spôsobmi uvedenými v ďalších odsekoch.

Fond reprodukcie

(74) Základný spôsob tvorby fondu reprodukcie vychádza z odpisov (okrem odpisov majetku obstaraného po 1. apríli 2002 z kapitálovej dotácie. Z týchto odpisov sa fond reprodukcie netvorí).

(75) Odpis dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku sa účtuje na ťarchu účtu 551 – *Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku* (551 002) a v prospech príslušného účtu oprávok (07x u dlhodobého nehmotného majetku a 08x u dlhodobého hmotného majetku). Vo výške tohto odpisu sa účtuje

v prospech účtu 413 – *Fond reprodukcie* (413 116, 413 916) a na ťarchu účtu 411 – *Základné imanie* (411 100).

- (76) Fond reprodukcie sa tvorí aj pri likvidácii alebo predaji dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku (okrem majetku obstaraného po 1. apríli 2002 z kapitálovej dotácie) pred jeho úplným odpísaním. Pri likvidácii dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku v dôsledku opotrebenia sa jeho zostatková cena účtuje na ťarchu účtu 551 – *Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku* (551 002) a v prospech príslušného účtu oprávok. Pri predaji dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku sa jeho zostatková cena účtuje na ťarchu účtu 552 – *Zostatková cena predaného dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku* (552000) a v prospech príslušného účtu oprávok. V oboch prípadoch sa zároveň vo výške zostatkovej ceny účtuje v prospech účtu 413 - *Fond reprodukcie* (413 116) a na ťarchu účtu 411 – *Základné imanie* (411 000).
- (77) Pri likvidácii dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku v dôsledku manka alebo škody sa jeho zostatková cena účtuje na ťarchu účtu 548 – *Manká a škody* (548 001 – 004) a v prospech príslušného účtu oprávok. Ak nejde o majetok obstaraný z kapitálovej dotácie po 1. apríli 2002, sa zároveň vo výške zostatkovej ceny účtuje v prospech účtu 413 - *Fond reprodukcie* (413 116) a na ťarchu účtu 411 – *Základné imanie* (411 000).
- (78) V prípade, že pri predaji dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku (vrátane majetku obstaraného z kapitálovej dotácie po 1. apríli 2002) je výnos z predaja väčší ako zostatková cena predávaného majetku, tvorí sa z rozdielu výnosu z predaja a zostatkovej ceny fond reprodukcie. Rozdiel výnosu z predaja a zostatkovej ceny sa účtuje na ťarchu účtu 556 – *Tvorba fondov* (556 400), pričom tento náklad nebude daňovo uznaný a v prospech účtu 413 - *Fond reprodukcie* (413 117). Výnosom z predaja sa pre účely tohto odseku rozumejú tržby znížené o náklady súvisiace s predajom vrátane dane z príjmov súvisiacou s predajom.

Štipendijný fond

- (79) Štipendijný fond sa okrem uvedených všeobecných postupov tvorí z dotácie poskytnutej na sociálne štipendiá a na motivačné štipendiá a z časti výnosov zo školného.
- (80) Pri tvorbe z dotácie na sociálne štipendiá a z dotácie na motivačné štipendiá, ktoré sú účelovými dotáciami poskytnutými verejnej vysokej škole na základe dotačnej zmluvy, sa priznanie dotácie účtuje na ťarchu účtu 346 – *Dotácie a ostatné zúčtovania so štátnym rozpočtom* (346 100, 346 110) a v prospech účtu 691 – *Dotácie* (691 100). Zároveň sa zaúčtuje tvorba štipendijného fondu v prospech účtu štipendijného fondu (412 116, 412117) a na ťarchu účtu 556 – *Tvorba fondov* (556 200).
- (81) Ak počas účtovného obdobia prekročia nároky na sociálne štipendiá výšku aktuálne priznanej dotácie, účtuje verejná vysoká škola chýbajúci objem na ťarchu účtu 346 – *Dotácie a ostatné zúčtovania so štátnym rozpočtom* (346 110) a v prospech účtu 691 100 - *Dotácie*. Súčasne vytvorí štipendijný fond účtovaním chýbajúceho objemu na ťarchu účtu 556 – *Tvorba fondov* (556 200) a v prospech účtu štipendijného fondu (412 116). Vyplatenie štipendií realizuje na ťarchu účtu štipendijného fondu (412 124) prechodne z iných finančných prostriedkov. Po priznaní doplatku dotácie v dotačnej zmluve (alebo v jej dodatku) sa rozdiel doplatku dotácie a chýbajúceho objemu zaúčtuje na ťarchu účtu 346 – *Dotácie a ostatné zúčtovania so štátnym rozpočtom* (346 110) a v prospech účtu 691 – *Dotácie* (691 100) a súčasne sa v tejto výške vytvorí štipendijný fond účtovaním na ťarchu účtu 556 – *Tvorba fondov* (556 200) a v prospech účtu štipendijného fondu (412

116). Po poskytnutí dotácie sa poskytnutý objem peňažných prostriedkov zaúčtuje na ľarchu bežného dotačného účtu a v prospech účtu 346 – *Dotácie a ostatné zúčtovania so štátnym rozpočtom* (346 110) a následne sa chýbajúci objem vyplatený zo zdrojov vysokej školy prevedie z bežného účtu dotačného na bežný účet, z ktorého boli štipendia dočasne vyplatené.

- (82) Pri tvorbe štipendijného fondu z časti výnosov zo školného sa na základe rozhodnutia príslušného orgánu verejnej vysokej školy zodpovedajúca časť výnosov zaúčtuje na ľarchu účtu 556 – *Tvorba fondov* (556 200) a v prospech účtu štipendijného fondu (412 118).

3.1.2 Účtovanie použitia fondov

- (83) Finančné fondy možno vo všeobecnosti, pokiaľ tomu nebráni ich účelovosť, použiť na zvýšenie výnosov verejnej vysokej školy. Pri takomto použití sa príslušný objem zaúčtuje na ľarchu účtu príslušného finančného fondu a v prospech účtu 656 – *Výnosy z použitia fondu* (656 100, 656 200, 656 300, 656 510 ...).
- (84) Okrem použitia finančných fondov na zvýšenie výnosov verejnej vysokej školy možno jednotlivé finančné fondy použiť v súlade so zákonom špecifickými spôsobmi uvedenými v ďalších odsekoch.

Rezervný fond

- (85) Prvotným dôvodom existencie rezervného fondu je jeho použitie na vyrovnanie straty z predchádzajúceho roka a na krytie neuhradenej straty z minulých rokov, ak takúto stratu verejná vysoká škola vykazuje. V takomto prípade sa objem použitý na vyrovnanie účtuje v prospech účtu 431 – *Výsledok hospodárenie v schvaľovaní* (431 100) resp. 428 – *Nevysporiadaný výsledok hospodárenia minulých rokov* (428 202 – 428 207) a na ľarchu účtu 421 – *Rezervný fond* (421 124).
- (86) Rezervný fond možno použiť spôsobom uvedeným v odseku 72 aj na doplnenie ostatných finančných fondov.

Fond reprodukcie

- (87) Fond reprodukcie je účelový fond určený na obstarávanie dlhodobého hmotného majetku a dlhodobého nehmotného majetku.
- (88) Pri obstaraní dlhodobého hmotného majetku alebo dlhodobého nehmotného majetku, na ktoré bude použitý fond reprodukcie, sa po zaúčtovaní na ľarchu účtu 041 – *Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku* (041 000) resp. 042 – *Obstaranie dlhodobého hmotného majetku* (042 001 – 042 011) a v prospech účtu 321 – *Dodávateľia* zaúčtuje príslušná hodnota v prospech účtu 411 – *Základné imanie* (411 100) a na ľarchu účtu 413 – *Fond reprodukcie* (413 124), čím sa tento fond zníži. Pri obstaraní dlhodobého hmotného majetku alebo dlhodobého nehmotného majetku prostredníctvom úveru sa použitie fondu reprodukcie účtuje v nadväznosti na splácanie tohto úveru. To znamená, že súčasne so zaúčtovaním splátky úveru sa v jej výške účtuje na ľarchu účtu 413 – *Fond reprodukcie* (413 126) a v prospech účtu 411 – *Základné imanie* (411 100).
- (89) Ak verejná vysoká škola obstaráva majetok prostredníctvom fondu reprodukcie a na úhradu faktúry za obstarávaný majetok alebo jej časti chce použiť finančné prostriedky z bežnej dotácie aktuálneho roku, uskutoční úhradu priamo z dotačného účtu s použitím zdroja 111 a príslušnej ekonomickej klasifikácie zodpovedajúcej kapitálovým výdavkom. Prekročenie objemu pridelenej kapitálovej dotácie, ktoré takto vznikne, odôvodní vysoká škola v komentári k výkazu o čerpaní rozpočtu.

Štipendijný fond

- (90) Spôsob použitia štipendijného fondu na výplatu štipendií závisí od toho, či ide o štipendiá zo štátneho rozpočtu alebo o štipendiá z vlastných zdrojov verejnej vysokej školy.
- (91) Výplata štipendií zo štátneho rozpočtu sa účtuje v prospech bankového účtu, z ktorého sa realizuje (štipendijný fond môže, ale nemusí, byť vedený na samostatnom bankovom účte), a na ľarchu účtu štipendijného fondu (412 124, 412 125). Neprechádza teda cez výnosy a náklady verejnej vysokej školy. Dôvodom je skutočnosť, že u štipendií zo štátneho rozpočtu ide o dávky (u sociálnych štipendií nárokovateľné zo zákona), ktoré neovplyvňujú výsledok hospodárenia verejnej vysokej školy (lebo sú v plnej miere kryté zo štátneho rozpočtu), ale ich zahrnutie do nákladov by skresľovalo priemerné náklady na jedného študenta danej vysokej školy (ovplyvniť tento typ nákladov nie je v kompetencii verejnej vysokej školy).
- (92) Výplata štipendií z vlastných zdrojov verejnej vysokej školy je jej rozhodnutím. Preto sa náklady na tieto štipendiá rozpočtujú a ich výplata sa realizuje zo štipendijného fondu, ale prostredníctvom rozpočtu verejnej vysokej školy. Na základe rozhodnutia o priznaní štipendia z vlastných zdrojov verejnej vysokej školy sa priznaná suma zaúčtuje ako záväzok voči študentom v prospech účtu 379 – *Iné záväzky* (397100) a na ľarchu účtu 549 – *Iné ostatné náklady* (549 007 – 540 010). Zároveň sa táto suma prevedie zo štipendijného fondu do výnosov jej zaúčtovaním na ľarchu účtu štipendijného fondu (412 121) a v prospech účtu 656 – *Výnosy z použitia fondu* (656 200).

3.2 Účtovanie kapitálovej dotácie zo štátneho rozpočtu a odpisovanie z nej obstaraného dlhodobého majetku

- (93) V tejto časti charakterizujeme postupy účtovania spojené s pridelením kapitálovej dotácie zo štátneho rozpočtu po 1. apríli 2002, s obstaraním dlhodobého majetku z tejto kapitálovej dotácie a s jeho odpisovaním.
- (94) Pridelenie kapitálovej dotácie na obstaranie odpisovaného dlhodobého hmotného majetku, jeho obstaranie z tejto dotácie a odpisovanie sa účtuje nasledovne:
- Po pridelení kapitálovej dotácie prostredníctvom dotačnej zmluvy sa zaúčtuje nárok na kapitálovú dotáciu vo výške prideleného objemu na ľarchu účtu 346 – *Dotácie a ostatné zúčtovania so štátnym rozpočtom* (346 100) a v prospech účtu 384 – *Výnosy budúcich období* (384 110).
 - Po poskytnutí kapitálovej dotácie na dotačný účet sa poskytnutá suma zaúčtuje na ľarchu príslušného účtu 221 – *Bankový účet - dotačný* a v prospech účtu 346 – *Dotácie a ostatné zúčtovania so štátnym rozpočtom* (346 100).
 - Po obdržaní faktúry za obstarávaný dlhodobý hmotný majetok sa jeho cena zaúčtuje na ľarchu účtu 042 – *Obstarávanie dlhodobého hmotného majetku* (042 001 – 042 011) a v prospech účtu 321 – *Dodávateľia*.
 - Úhrada faktúry sa zaúčtuje na ľarchu účtu 321 – *Dodávateľia* a v prospech príslušného účtu 221 – *Bankový účet - dotačný*.
 - Zaradenie majetku sa zaúčtuje na ľarchu príslušného majetkového účtu účtovej skupiny 02 – *Dlhodobý hmotný majetok odpisovaný* (podľa druhu obstarávaného majetku) a v prospech účtu 042 – *Obstarávanie dlhodobého hmotného majetku* (042 001 – 042 011).

- f) Odpisy sa účtujú na ľarchu účtu 551 – *Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku* (551 001) a v prospech účtu oprávok 08x (podľa druhu dlhodobého hmotného majetku).
 - g) Súčasne so zaúčtovaním odpisov sa ich objem zaúčtuje na ľarchu účtu 384 – *Výnosy budúcich období* (384 110) a v prospech účtu 691 – *Dotácie* (691 002), čím sa z hľadiska výsledku hospodárenia kompenzujú náklady na odpisy.
 - h) Z odpisov majetku obstaraného z kapitálovej dotácie po 1. apríli 2002 sa netvorí fond reprodukcie (pozri odsek 58).
 - i) Kompenzácia nákladov podľa písmena g) vo výške zostatkovej ceny sa uskutočňuje aj pri likvidácii a predaji majetku (pozri odseky 76 a 77).
- (95) Analogicky sa postupuje pri pridelení kapitálovej dotácie na obstaranie dlhodobého nehmotného majetku, jeho obstaraní a odpisovaní s tým, že namiesto účtu 042 sa používa účet 041 a namiesto účtu 02x sa používa účet 01x.
- (96) Pri pridelení kapitálovej dotácie na obstaranie neodpisovaného dlhodobého hmotného majetku a jeho obstaraní sa postupuje podľa odseku 94 písm. a) až e) s tým, že v písmene a) sa namiesto účtu 384 – *Výnosy budúcich období* použije účet 411 – *Základné imanie* a v písmene e) sa namiesto účtu 02x použije príslušný účet účtovej skupiny 03 – *Dlhodobý hmotný majetok neodpisovaný*. Pri predaji takto obstaraného majetku sa postupuje podľa odsekov 76 až 78 s tým, že sa celá obstarávacia cena účtuje na ľarchu účtu 552 – *Zostatková cena predaného nehmotného a hmotného majetku* so súvzťažným zápisom v prospech príslušného účtu účtovej skupiny 03 – *Dlhodobý hmotný majetok neodpisovaný*. Bezodplatné vyradenie takéhoto majetku sa účtuje v prospech účtu 03 – *Dlhodobý hmotný majetok neodpisovaný* a na ľarchu účtu 411 – *Základné imanie*.

3.3 Účtovanie prijatia a použitia finančného daru

- (97) Zákon umožňuje v súlade s ustanoveniami § 16 a 16a prijať finančný dar len prostredníctvom finančného fondu. Na to nadväzuje aj spôsob použitia darovaných finančných prostriedkov. Finančný dar možno vo všeobecnosti použiť na tvorbu hociktorého z finančných fondov vymenovaných v zákone. Pri účelových daroch, pre ktoré je použitie štandardných fondov vzhľadom na ich osobitosť nevhodné, si vysoká škola môže vytvoriť vlastný fond (alebo vlastné fondy) s využitím účtu 427 – *Ostatné fondy*.
- (98) Proces prijatia daru prostredníctvom osobitného fondu a jeho použitia na úhradu faktúry uhrádzanej z bežných výdavkov sa účtuje nasledovne
- a) Po uzatvorení darovacej zmluvy sa darovaná suma zaúčtuje na ľarchu účtu 378 – *Iné pohľadávky* (378 100) a v prospech účtu 427 – *Ostatné fondy* (427 112, 427 212, ...).
 - b) Po poskytnutí daru na niektorý z bežných účtov verejnej vysokej školy sa poskytnutá suma zaúčtuje na ľarchu príslušného účtu 221 – *Bankový účet* a v prospech účtu 378 – *Iné pohľadávky* (378 100).
 - c) Po obdržaní faktúry za tovar alebo službu, ktorá sa má uhradiť z finančných prostriedkov daru, sa fakturovaná cena zaúčtuje na ľarchu príslušného účtu nákladov, napríklad 511 – *Opravy a udržovanie*, a v prospech účtu 321 – *Dodávatelia*.
 - d) Súčasne so zaúčtovaním nákladu sa výška prostriedkov zaúčtuje na ľarchu účtu 427 – *Ostatné fondy* (427 121) a v prospech účtu 656 – *Výnosy z použitia fondu* (656 510, 656 520, ...), čím sa do rozpočtu verejnej vysokej školy dostane výnos pokrývajúci náklad, ktorý má byť pokrytý z daru.

3.4 Účtovanie presunu zisku z podnikateľskej činnosti na bežný účet verejnej vysokej školy

- (99) Ako bolo uvedené v odseku 27, verejná vysoká škola naplní ustanovenie § 18 ods. 2 zákona o tom, že *prostriedky získané podnikateľskou činnosťou používa verejná vysoká škola na plnenie tých úloh, na ktoré bola zriadená*, prevodom objemu peňažných prostriedkov zodpovedajúceho zisku z podnikateľskej činnosti za daný kalendárny rok (po zdanení) z účtu (z účtov) podnikateľskej činnosti na bežný účet (bežné účty) verejnej vysokej školy.
- (100) V ďalších odsekoch popíšeme pravidlá účtovania prevodu objemu peňažných prostriedkov zodpovedajúceho zisku z podnikateľskej činnosti za kalendárny rok 2007 (po zdanení) (ďalej len “zisk z podnikateľskej činnosti”) z účtu podnikateľskej činnosti na bežný účet verejnej vysokej školy. Tieto pravidlá sú uplatniteľné aj v prípade viacerých účtov a aj na predchádzajúce roky.
- (101) V prvom kroku vysoká škola vyhodnotí výsledok hospodárenia podnikateľskej činnosti za rok 2007 z hľadiska uskutočnených finančných tokov. Zistí, akú časť zisku z podnikateľskej činnosti má k aktuálnemu dátumu, ku ktorému plánuje uskutočniť prevod, krytú finančnými prostriedkami na podnikateľskom účte získanými za aktivity podnikateľskej činnosti v roku 2007. Zároveň zistí, akú časť zisku z podnikateľskej činnosti má krytú nezaplatenými pohľadávkami, ktoré vznikli v rámci podnikateľskej činnosti v roku 2007 a akú časť má v zásobách, prípadne v iných formách obežného majetku.
- (102) Časť zisku, ktorú má krytú finančnými prostriedkami, prevedie vysoká škola na svoj bežný účet štandardným prevodom medzi bankovými účtami verejnej vysokej školy. Pri prevode použije zdroj 40 – *Vlastné zdroje*, konkrétne 46 - *Iné zdroje vyššie neuvedené*, rozpočtovú položku 211 004 – *Iné príjmy z podnikania* a prvok ŠPP spolu s finančným strediskom podľa programu alebo programov rozpočtu, do ktorých sa majú finančné prostriedky zodpovedajúce zisku previesť.
- (103) Ak pri prvom prevode neprišlo k prevodu peňažných prostriedkov zodpovedajúcich celému zisku z podnikateľskej činnosti (z dôvodov, že zisk nebol celý krytý peňažnými prostriedkami) vysoká škola uskutoční rovnakým spôsobom dodatočné prevody v nadväznosti na inkasovanie príslušných pohľadávok, resp. na aktiváciu príslušných zásob za isté obdobie, napríklad štvrtrok.
- (104) Vysoká škola postupuje podľa pravidiel uvedených v predchádzajúcich odsekoch aj pri prevode peňažných prostriedkov zodpovedajúcich odpisom zariadení verejnej vysokej školy vyplývajúcich z podnikateľskej činnosti podľa odseku 29. Tieto prevody môže vysoká škola uskutočňovať aj priebežne počas roka, v ktorom sa podnikateľská činnosť vykonáva, v nadväznosti na uskutočnenie odpisov a disponibilitu príslušných peňažných prostriedkov.

3.5 Účtovanie peňažných prostriedkov na mobility študentov a učiteľov poskytnutých prostredníctvom agentúry SAIA

- (105) Peňažné prostriedky na mobility študentov poskytnuté prostredníctvom agentúry SAIA sú poskytované v EURO. V praxi sa však vyskytlo aj poskytnutie peňažných prostriedkov v Sk, s tým, že ide o prostriedky štátneho rozpočtu. Uvádzame podrobné účtovanie v oboch prípadoch, pokiaľ ide o grant v EURO a tiež o prostriedky, ktoré SAIA obdržala zo štátneho rozpočtu v Sk.
- (106) Uvedieme najprv postup účtovania pri poskytnutí prostriedkov v EURO, a to na obdobie 2 rokov.

- a) Po priznaní týchto prostriedkov sa priznaná suma zaúčtuje na ľarchu účtu 378 – *Iné pohľadávky* (378 100) a v prospech účtu 384 – *Výnosy budúcich období* (384 130).
 - b) Po poskytnutí peňažných prostriedkov na niektorý z bežných účtov verejnej vysokej školy sa poskytnutá suma zaúčtuje na ľarchu príslušného účtu 221 – *Bankový účet* a v prospech účtu 378 – *Iné pohľadávky* (378 100).
 - c) Po obdržaní faktúry za službu (napríklad letenku), ktorá sa má uhradiť z peňažných prostriedkov na mobilitu študentov alebo zamestnancov, sa fakturovaná cena zaúčtuje na ľarchu príslušného účtu nákladov, napríklad 512 – *Zahraničné cestovné* (512002) a v prospech účtu 321 – *Dodávateľia*.
 - d) Súčasne so zaúčtovaním nákladu sa výška prostriedkov zaúčtuje na ľarchu účtu 384 – *Výnosy budúcich období* (384 130) a v prospech účtu 691 – *Dotácia* (691 100), čím sa do rozpočtu verejnej vysokej školy dostane výnos pokrývajúci náklad, ktorý má byť pokrytý z prostriedkov poskytnutých na mobilitu.
 - e) Rovnako sa postupuje aj pri čerpaní prostriedkov v druhom roku.
- (107) Pri poskytnutí peňažných prostriedkov štátneho rozpočtu v Sk na dofinancovanie cestovných nákladov študentov sa postupuje analogicky (v prípade, že sa prostriedky poskytujú len na bežný rok, tak bez využitia účtu 384), ale vzhľadom na skutočnosť, že ide o prostriedky od občianskeho združenia, použije sa výnosový účet 649 – *Ostatné výnosy* (649 099)

3.6 Použitie účtu 384 – Výnosy budúcich období na prenos dotácií zo štátneho rozpočtu do nasledujúceho kalendárneho roka

- (108) Pri uskutočnení prenosu nevyčerpanej dotácie zo štátneho rozpočtu do ďalšieho kalendárneho roka (na úrovni výnosov, nie výdavkov) je potrebné rozlíšiť dva prípady:
- a) Dotácie na aktivity, ktoré v bežnom kalendárnom roku neboli ukončené a budú pokračovať v nasledujúcom kalendárnom roku, pričom dotácia je určená aj na tú časť aktivít, ktorá sa uskutoční v nasledujúcom kalendárnom roku. Príkladom sú dotácie na výskumné projekty alebo na rozvojové projekty pridelené napríklad na obdobie máj 2007 – apríl 2008. V tomto prípade sa na konci roku 2007 vyhodnotia náklady na projekt v roku 2007 a rozdiel medzi pridelenou dotáciou a týmito nákladmi sa zaúčtuje na konci roku 2007 v prospech účtu 384 – *Výnosy budúcich období* (384 120) a na ľarchu účtu 691 – *Dotácia* (691 100). Na začiatku roku 2008 sa uvedený objem zaúčtuje na ľarchu účtu 384 – *Výnosy budúcich období* (384 120) a v prospech účtu 691 – *Dotácia* (691 120) a stane sa tak súčasťou rozpočtu výnosov a nákladov vysokej školy v roku 2008.
 - b) Dotácie pridelené na aktivity bežného kalendárneho roka. Príkladom sú dotácie na uskutočňovanie akreditovaných študijných programov (podprogram 077 11) a dotácie na prevádzku a rozvoj infraštruktúry pre výskum a vývoj (prvok 077 12 01) (okrem častí z nich určených účelovo, ktoré sú zahrnuté v písmene a)). V tomto prípade sa rozdiel medzi pridelenou dotáciou a nákladmi, na ktorých pokrytie bola dotácia v bežnom roku použitá (vrátane krytia odpisov), neprenáša do ďalšieho roku prostredníctvom účtu 384, ale prenáša sa ako súčasť výsledku hospodárenia verejnej vysokej školy.

4. Obsah

Metodické usmernenie k vedeniu účtovníctva od 1. januára 2008 pre verejné vysoké školy používajúce finančný informačný systém SOFIA..... 1

1. Úvod	1
2. Stručná charakteristika systému hospodárenia verejných vysokých škôl.....	1
2.1 Z histórie.....	1
2.2 Hlavná činnosť verejných vysokých škôl a jej finančné zabezpečenie	3
2.3 Podnikateľská činnosť verejných vysokých škôl.....	5
2.3.1 Použitie zisku z podnikateľskej činnosti na financovanie hlavnej činnosti	6
2.4 Rozpočet verejnej vysokej školy	6
2.5 Fondy verejnej vysokej školy	7
2.6 Majetok verejnej vysokej školy	9
2.7 Odpisy	9
2.8 Fond reprodukcie.....	10
2.9 Presnejšie vymedzenie oblasti sociálnej podpory študentov z hľadiska finančného výkazníctva	12
3. Postupy účtovania v osobitných prípadoch špecifických pre verejné vysoké školy.....	14
3.1 Účtovanie tvorby a použitia finančných fondov verejnej vysokej školy	14
3.1.1 Účtovanie tvorby fondov	14
Fond reprodukcie	14
Štipendijný fond.....	15
3.1.2 Účtovanie použitia fondov	16
Rezervný fond.....	16
Fond reprodukcie	16
Štipendijný fond.....	17
3.2 Účtovanie kapitálovej dotácie zo štátneho rozpočtu a odpisovanie z nej obstaraného dlhodobého majetku	17
3.3 Účtovanie prijatia a použitia finančného daru	18
3.4 Účtovanie presunu zisku z podnikateľskej činnosti na bežný účet verejnej vysokej školy	19
3.5 Účtovanie peňažných prostriedkov na mobility študentov a učiteľov poskytnutých prostredníctvom agentúry SAIA.....	19
3.6 Použitie účtu 384 – Výnosy budúcich období na prenos dotácií zo štátneho rozpočtu do nasledujúceho kalendárneho roka	20
4. Obsah	21
Príloha č. 1: Legislatíva platná pre účtovníctvo verejných vysokých škôl v roku 2008	22
Príloha č. 2: Účtovanie rezerv v prostredí verejných vysokých škôl.....	24

Príloha č. 1: Legislatíva platná pre účtovníctvo verejných vysokých škôl v roku 2008

V tejto prílohe je uvedená platná legislatíva pre účtovníctvo verejných vysokých škôl v roku 2008. Zmeny v legislatíve oproti roku 2007 sú (v elektronickej podobe dokumentu) uvedené červenou farbou).

- a) **Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 14. novembra 2007 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. (Finančný spravodajca č. 12/2007).**
- b) **Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 28. novembra 2007 č. MF/25682/2007-74, ktorým sa ustanovujú účtovné výkazy a rozsah údajov určených z účtovnej závierky na zverejnenie pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania. (Finančný spravodajca č. 12/2007)**
- c) **Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. novembra 2007 č. MF/20414/2007-31, ktorým sa ustanovuje usporiadanie, obsahové vymedzenie, spôsob, termín a miesto predkladania informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účely hodnotenia plnenia rozpočtu verejnej správy (Finančný spravodajca č. 11/2007) a Metodické usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 15. novembra 2007 k postupu pri aplikácii § 2 opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. novembra 2007 č. MF/20414/2007-31, ktorým sa ustanovuje usporiadanie, obsahové vymedzenie, spôsob, termín a miesto predkladania informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účely hodnotenia plnenia rozpočtu verejnej správy (Finančný spravodajca č. 11/2007).**
- d) **Príručka na zostavenie návrhu rozpočtu verejnej správy na roky 2008 až 2010 (Finančný spravodajca č. 3/2007) a Dodatok č. 1 k Príručke na zostavenie návrhu rozpočtu verejnej správy na roky 2008 až 2010 k Prílohe č. 1 „Kódy zdrojov“ (Finančný spravodajca č. 11/2007)**
- e) **Opatrenie Ministerstva financií SR z 8. decembra 2004 č. MF/010175/2004-42, ktorým sa ustanovuje druhová klasifikácia, organizačná klasifikácia a ekonomická klasifikácia rozpočtovej klasifikácie (Finančný spravodajca č. 14/2004) v znení Opatrenia Ministerstva financií SR z 28. marca 2006, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie Ministerstva financií SR z 8. decembra 2004 č. MF/010175/2004-42, ktorým sa ustanovuje druhová klasifikácia, organizačná klasifikácia a ekonomická klasifikácia rozpočtovej klasifikácie (Finančný spravodajca č. 3/2006), Metodické usmernenie Ministerstva financií SR k č. MF/010175/2004-42 zo dňa 8. decembra 2004 a vysvetlivky k ekonomickej klasifikácii rozpočtovej klasifikácie (Finančný spravodajca č. 14/2004), Dodatok č. 1 Metodického usmernenia MF SR k č. MF/010175/2004-42 a vysvetlivky k ekonomickej klasifikácii rozpočtovej klasifikácie (Finančný spravodajca č. 9/2005), Dodatok č. 2 Metodického usmernenia Ministerstva financií SR k č. MF/010175/2004-42 a vysvetlivky k ekonomickej klasifikácii rozpočtovej klasifikácie (Finančný spravodajca č. 3/2006), Dodatok č. 3 Metodického usmernenia Ministerstva financií SR k č. MF/010175/2004-42 a vysvetlivky k ekonomickej klasifikácii rozpočtovej klasifikácie (Finančný spravodajca č. 10/2006) a **Dodatok č. 4 Metodického usmernenia Ministerstva financií Slovenskej republiky k č. MF/010175/2004-42 zo dňa 8. decembra 2004 a****

vysvetlivky k ekonomickej klasifikácii rozpočtovej klasifikácie (Finančný spravodajca č. 11/2007).

- f) Vyhláška Štatistického úradu SR č. 195/2003 Z. z. z 30. mája 2003, ktorou sa vydáva štatistická klasifikácia výdavkov verejnej správy.
- g) Zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
- h) Zákon č. 131/2002 Z. z. o vysokých školách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
- i) Zákon č. 172/2005 Z. z. o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov.

Príloha č. 2: Účtovanie rezerv v prostredí verejných vysokých škôl

V tejto prílohe sú uvedené základné informácie o účtovaní rezerv s dvoma príkladmi použiteľnými v prostredí verejných vysokých škôl.

1. Základná charakteristika rezerv

(1) Rezervami sa podľa § 26 ods. 5 zákona o účtovníctve rozumejú záväzky s neurčitým časovým vymedzením alebo výškou. To znamená, že rezerva je povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, od ktorej splnenia sa očakáva, že bude mať za následok zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky, pričom časové vymedzenie tejto povinnosti alebo jej výška je v čase, keď vznikla povinnosť o nej účtovať, neurčité.

(2) Povinnosti, na ktoré sa rezervy vzťahujú, môžu vyplývať zo všeobecne záväzných právnych predpisov (napríklad rezerva na nevyčerpané dovolenky), z uzavretých zmlúv (napríklad rezerva na nevyfakturované dodávky energií) alebo z rozhodnutia účtovnej jednotky splniť si povinnosť voči tretím stranám (napríklad, ak na základe konania účtovnej jednotky v minulosti, zverejnenia pravidiel alebo oznámenia o uznaní zodpovednosti účtovnej jednotky tretia strana očakáva, že takáto povinnosť bude splnená).

(3) Rezerva sa ocení odhadom v sume dostatočnej na splnenie existujúcej povinnosti ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, pri zohľadnení rizík a neistôt. Záväzok s určitým časovým vymedzením a určitou výškou sa neúčtuje na účte rezerv, ale na príslušnom účte záväzku.

(4) Rezervy sa vždy tvoria na konkrétny účel, pričom spôsob tvorby a použitia každej rezervy musí mať účtovná jednotka upravený vo svojom vnútroorganizačnom predpise. Rezerva sa môže použiť len na účel, na ktorý bola vytvorená, a len do výšky, v akej bola vytvorená.

(5) K použitiu rezervy prichádza vtedy, keď skončí neurčitosť časového vymedzenia a výšky záväzku spojeného s rezervou. Použitie rezervy znamená, že rezerva alebo jej časť sa zmení na záväzok, ktorý sa účtuje na príslušnom účte, a prípadný zvyšok rezervy sa zruší opačným postupom ako bol vytvorený.

2. Právne vymedzenie tvorby a použitia rezerv pre verejné vysoké školy

(6) Do 31. decembra 2007 boli verejné vysoké školy povinné tvoriť len zákonné rezervy za podnikateľskú činnosť.⁹⁾ Predchádzajúce postupy účtovania im ukladali povinnosť účtovať aj o mzdách a sociálnom a zdravotnom poistení za nevyčerpanú dovolenku, táto povinnosť však nebola zahrnutá do kategórie rezerv, ale bola realizovaná prostredníctvom účtu 389 – *Odhadné účty pasívne*.

(7) Od 1. januára 2008 sú verejné vysoké školy povinné účtovať o rezervách v plnom rozsahu, a to za hlavnú činnosť i podnikateľskú činnosť, pričom toto účtovanie je upravené najmä v nasledovných právnych predpisoch:

1. § 26 ods. 3 zákona o účtovníctve,
2. § 10 postupov účtovania,
3. § 20 ods. 9 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

3. Členenie rezerv

(8) Rezervy sa členia

4. z hľadiska účelu použitia,

⁹⁾ § 8 ods. 1 postupov účtovania platných pre VVŠ do 31. decembra 2007.

5. z hľadiska času,
6. z hľadiska oceňovania,
7. s hľadiska spôsobu účtovania.

(9) Z hľadiska **účelu použitia** sa rezervy členia na

8. **rezervy na obstaraný majetok** – sú to záväzky súvisiace s obstaraním majetku, ktorý bol dodaný, ale nebol vyfakturovaný, napríklad nevyfakturovaná dodávka zásob alebo nevyfakturovaná dodávka dlhodobého majetku, a nie je známa splatnosť alebo presná výška záväzku (ak je napriek nevyfakturovaniu dodávky známa splatnosť aj presná výška záväzku, netvorí sa rezerva, ale záväzok sa účtuje v nadväznosti na dobu splatnosti na účet 326 – *Nevyfakturované dodávky* alebo 476 – *Dlhodobé nevyfakturované dodávky*),
9. **rezervy na náklady** – sú to záväzky, u ktorých účtovná jednotka predpokladá, že budú v budúcnosti viesť k vzniku nákladov.

(10) Z hľadiska **času** sa rezervy členia na

10. **krátkodobé** – ak dohodnutá doba splatnosti alebo predpokladaná doba splatnosti záväzku, v súvislosti s ktorým sa rezerva tvorí (stanovená na základe zámeru účtovnej jednotky), je najviac jeden rok,
11. **dlhodobé** – ak dohodnutá doba splatnosti alebo predpokladaná doba splatnosti záväzku, v súvislosti s ktorým sa rezerva tvorí (stanovená na základe zámeru účtovnej jednotky), je dlhšia ako jeden rok.

(11) Členenie z hľadiska **oceňovania**:

12. **ak je známa** presná výška záväzku, ocení sa rezerva **menovitou hodnotou**,
13. je výška záväzku **neurčitá**, rezerva sa ocení v **očakávanej výške záväzku**, pričom táto sa stanoví na základe dostupných informácií odhadom.

(12) Pre potreby účtovania sa rezervy na náklady členia na

14. **zákonné** (tiež daňové) – sú to rezervy, ktoré sa podľa § 20 ods. 9 zákona o daní z príjmov považujú za daňové výdavky,
15. **ostatné** (tiež podnikové) – sú to ostatné rezervy, ktoré vyplývajú z činnosti účtovnej jednotky, a ktoré zákon o dani z príjmov nepovažuje za daňové výdavky.

(13) V prostredí verejných vysokých škôl sa uplatnia resp. môžu uplatniť najmä tieto **zákonné rezervy**:

16. rezerva na náhrady mzdy na nevyčerpané dovolenky,
17. rezerva na poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca, vzťahujúce sa na nevyčerpané dovolenky,
18. rezerva na odmeny a prémie,
19. rezerva na poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca, vzťahujúca sa na odmeny a prémie,
20. rezerva na nevyfakturované dodávky,
21. rezerva na nevyfakturované služby,
22. rezerva na zostavenie a zverejnenie účtovnej závierky a na zostavenie daňového priznania,
23. rezerva na overenie účtovnej závierky,

(14) V prostredí verejných vysokých škôl sa uplatnia najmä tieto **ostatné rezervy na náklady**:

24. odstupné,
25. členské príspevky do zväzov, spolkov, komôr a podobne, ktoré sa týkajú vykazovaného účtovného obdobia,
26. pokuty a penále,
27. náklady na uvedenie prenajatého majetku do predchádzajúceho stavu,
28. reklamácie a záručné opravy,
29. nevýhodné zmluvy a iné zmluvy, pri ktorých sa predpokladá vznik straty,
30. náklady súvisiace s odstránením znečistenia životného prostredia.

4. Princípy účtovania rezerv

(15) Rezervy sa účtujú na osobitné účty záväzkov (účty rezerv) so súvzťažným zápisom na príslušné účty majetku resp. nákladov. Účtovanie jednotlivých druhov rezerv na účtoch rezerv sa analyticky rozlišuje.

(16) Na účtovanie tvorby, použitia a zrušenia rezerv sa používajú nasledovné účty rezerv:

31. účet 323 – *Krátkodobé rezervy* – používa sa na účtovanie krátkodobých rezerv, pre jednotlivé druhy zákonných a ostatných rezerv sa používajú osobitné analytické účty,
32. účet 451 – *Rezervy zákonné* – používa sa na účtovanie dlhodobých zákonných rezerv, pre jednotlivé druhy rezerv sa používajú osobitné analytické účty,
33. účet 459 – *Ostatné rezervy* – používa sa na účtovanie ostatných (nie zákonných) dlhodobých rezerv, pre jednotlivé druhy rezerv sa používajú osobitné analytické účty.

(17) Tvorba rezervy súvisiacej s obstaraním majetku sa účtuje počas účtovného obdobia aj počas uzávierkových prác. Vytvára sa na obstaranie dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku a zásob tak, že pri splnení dodávky sa účtuje v prospech príslušného účtu rezerv (323 alebo 459) so súvzťažným zápisom na ľarchu vecne príslušného účtu majetku. V rámci uzávierkových prác sa objektivizuje. Použitie rezervy sa účtuje na ľarchu príslušného účtu rezerv so súvzťažným zápisom v prospech príslušného účtu záväzkov (napríklad účtu 321 po obdržaní faktúry od dodávateľa). Zrušenie nepotrebné rezervy alebo jej časti sa účtuje opačným účtovným zápisom ako sa účtovala tvorba rezervy, teda na ľarchu účtu rezerv a v prospech vecne príslušného účtu majetku.

(18) Vznik a objektivizácia rezerv na náklady sa účtujú ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ako upravujúce závierkové účtovné prípady. Vznik sa účtuje v bežnom účtovnom období v prospech príslušného účtu rezerv (323, 451 alebo 459) so súvzťažným zápisom na ľarchu vecne príslušného účtu nákladov. Ak ide o rezervu, ktorá sa týka viacerých nákladových druhov alebo na tento nákladový druh nie je ustanovený účet nákladov, tvorí sa rezerva na ľarchu účtu 549 – *Iné ostatné náklady*. Použitie rezervy sa účtuje počas účtovného obdobia pri zániku neurčitosti, ktorá vytvorenie rezervy spôsobila, na ľarchu príslušného účtu rezerv so súvzťažným zápisom v prospech príslušného účtu záväzkov (napríklad účtu 331 pri použití na vyplatenie náhrad mzdy za nevyčerpanú dovolenku). Zrušenie nepotrebné rezervy alebo jej časti sa účtuje opačným účtovným zápisom ako sa účtovala tvorba rezervy, teda na ľarchu účtu rezerv a v prospech vecne príslušného účtu nákladov.

5. Príklady

Príklad 1 Pri účtovnej uzávierke k 31. decembru 2008 sa zistilo, že si dovolenku za rok 2008 nevyčerpani všetci zamestnanci. Vyčíslená suma rezervy na náhrady mzdy za nevyčerpanú dovolenku bola 500 000,- Sk a suma rezervy na poistné a príspevky bola 176 000,- Sk. Pre účely tohto príkladu predpokladajme, že všetky nevyčerpané dovolenky za rok 2008 boli vyčerpané v januári 2009 a vyúčtované náhrady miezd za tieto dovolenky boli 510 000 Sk (teda o 10 000 viac ako vytvorená rezerva – tento rozdiel sa zaúčtuje ako náklad roku 2009 na účet 521) a príslušné poistné a príspevky boli 173 000 Sk (teda o 3 000 Sk menej ako vytvorená rezerva – tento rozdiel sa zruší opačným účtovným zápisom, ako sa účtovala tvorba a znížia sa oň náklady v roku 2009). Predpokladáme, že krátkodobé rezervy na náhrady miezd za nevyčerpané dovolenky sledujeme na analytickom účte 323111 a krátkodobé rezervy na poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca, vzťahujúce sa na nevyčerpané dovolenky, sledujeme na analytickom účte 323112.

Spôsob účtovania uvedeného príkladu obsahuje nasledujúca tabuľka

P.č.	Dátum	Doklad	Popis účtovného prípadu	Suma	MD	D
			Účtovné obdobie 2008			
1.	31. 12.	IÚD	Tvorba rezervy na náhrady mzdy za nevyčerpanú dovolenku v roku 2008	500 000	521	323111
2.	31. 12.	IÚD	Tvorba rezervy na poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca, vzťahujúce sa na nevyčerpané dovolenky v roku 2008	176 000	524	323112
			Účtovné obdobie 2009			
1.	31. 1.	ZVL, IÚD	Použitie rezervy na náhrady mzdy na dovolenky za rok 2008 vyčerpané v januári 2009 a) náhrady miezd za dovolenky do výšky vytvorenej rezervy b) rozdiel, o ktorý vyúčtované náhrady prevyšujú vytvorenú rezervu	500 000 10 000	323111 521	331 331
2.	31.1.	ZVL, IÚD	Použitie rezervy na poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca, vzťahujúce sa na náhrady miezd za dovolenky za rok 2008 vyčerpané v januári 2009 a) výška poistného a príspevkov vzťahujúcich sa na náhrady miezd b) zrušenie nepotrebných častí rezervy	173 000 3 000	323112 323112	336 524

ZVL = Zúčtovacia a výplatná listina

IÚD = Interný účtovný doklad

Príklad 2.¹⁰) Verejná vysoká škola predáva v rámci podnikateľskej činnosti vo svojej predajni tovar (napríklad knihy). Predpokladajme, že dňa 15. decembra 2008 obdržala dodávku kníh, na dodacom liste je uvedené, že konečná cena tovaru bude fakturovaná a splatnosť faktúry bude 14 dní od vystavenia. Verejná vysoká škola chce knihy ešte v decembri predávať, preto ich ocení vo výške predpokladaného záväzku voči dodávateľovi a prevezme do predajne. Odhadovanú výšku záväzku zaúčtuje ako krátkodobú rezervu na obstaranie zásob – tovar, na účet 323955. 5. januára 2009 obdržala vysoká škola faktúru s presnou cenou dodávky. Verejná vysoká škola zostavuje účtovnú závierku za rok 2008 do 31. januára 2009. Do dňa zostavenia účtovnej závierky získala teda informáciu o skutočnej výške záväzku, musí ho preto mať ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, teda k 31. decembru 2008, zaúčtovaný na účte 321 – *Dodávateľia*. V rámci upravujúcich závierkových účtovných prípadov opraví rezervu na záväzok voči dodávateľovi. Upraví aj ocenenie tovaru, ktorý predala počas decembra. Všetky účtovné prípady bude účtovať ako prípady roku 2008.

Spôsob účtovania uvedeného príkladu obsahuje nasledujúca tabuľka

P.č.	Dátum	Doklad	Popis účtovného prípadu	Suma	MD	D
1.	15. 12.	IÚD príjemka	Dodávka tovaru s dodacím listom			
			a) vznik záväzku voči dodávateľovi	7 000	131	323955
			b) prevzatie tovaru do predajne	7 000	132	131
2.	17. 12.	PPD	Predaj tovaru za hotovosť			
			a) cena tovaru	3 000		604
			b) daň z pridanej hodnoty	570		343
			c) celkový príjem do pokladne	3 570	211	
3	17. 12.	IÚD výdajka	Vyskladnenie tovaru v odhadovanej obstarávacej cene	2 500	504	132
4	31. 12.	PFA	Faktúra od dodávateľa			
			a) cena tovaru 7 200	7 000	323955	
			- vytvorená rezervou	200	131	
			- rozdiel	1 368	343	
			b) daň z pridanej hodnoty	8 568		321
			c) celková suma faktúry			
5	31. 12.	IÚD príjemka	Zvýšenie obstarávacej ceny tovaru	200	132	131
6	31. 12.	IÚD výdajka	Úprava výšky ocenenia predaného tovaru (pomerná časť z rozdielu oproti odhadovanej sume)	71	504	132

IÚD = Interný účtovný doklad

PPD = Príjmový pokladničný doklad

PFA = Prijatá (dodávateľská) faktúra

¹⁰) V príklade sú prevzaté myšlienky z príkladu 3.10 z Anna Šlosárová a kol: Analýza účtovnej závierky