

ÚČTOVÁNÍ O TRANSFERECH

Převzato (a upraveno) z publikace: Otrusínová, M., Kubičková, D.: Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví. C. H. Beck, Praha, 2011. s. 49-63.

Základním východiskem pro účtování o transferech je vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění novely č. 435/2010., která stanoví:

- Dotace nejsou vyjmuty z režimu časového rozlišení nákladů a výnosů.
- U příjemce je nutné rozlišení investiční dotace (účet 403) a provozní dotace (672).
- Sledování potenciálních pohledávek a závazků vyplývajících z dotačních vztahů je zahrnuto do systému podrozvahových účtů.
- Ocenění dlouhodobého majetku se nesnižuje o přijatou dotaci.
- Novela vyhlášky nahrazuje pojem „dotace“ slovem „transfery“.

Klíčovým standardem z oblasti dotací je český účetní standard č. 703 – Transfery. Základní náplní tohoto standardu je stanovit pro vybrané účetní jednotky základní postupy účtování transferů s cílem dosažení souladu při používání účetních metod v položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Standard upravuje zcela nově vykazování peněžních toků spojených s rozpočtovým financováním, zcela nově upravuje oblast dotací a různých příspěvků. Jedná se pravděpodobně o nejsložitější oblast účetní úpravy vyplývající z reformy. Pro rok 2010 platila celá řada přechodných doporučení.

Ustanovení tohoto standardu nejvíce zasahují do způsobu účtování ve srovnání s obdobím do roku 2009. Jde zejména o:

- zavedení principu časového rozlišování dotací na straně příjemce i poskytovatele (tj. časové rozlišení je použito ve vztahu k nabíhajícími investicím nebo uznatelným nákladům),
- zavedení „rozvahového“ vykazování dotací u subjektu, který pouze zprostředkovává poskytnutí dotací (v těchto případech už není účtování o výnosech a nákladech, což zpřesňuje výpověď o výsledku hospodaření daní účetní jednotky),
- účetní postupy evidence záloh přijatých a poskytnutých nikoli v souvislosti s peněžními toky, ale v okamžiku znalosti nezpochybnitelného nároku a výše nebo lhůty poskytnutí.

Základní pojmový aparát standardu o transferech

Nutností při uplatňování standardu o transferech v praxi je vymezení a definování základních používaných termínů. Někdy je však rozpor při přesném vymezení daného pojmu z hlediska právního a účetního. Rozpočtová skladba definuje pojem transfery jako dotace, příspěvky, dary a subvence. Úkolem standardu je sjednotit účtování o transferech na jednotné bázi ve vztahu k rozpočtovému hospodaření v ČR a zatím největším problémem se jeví stanovení okamžiku účetního případu, tj. okamžiku účtování o transferu a rozhodnutí, zda účtovat o zálohách krátkodobých či dlouhodobých, časovém rozlišení, pohledávkách či závazcích, nákladech či výnosech. Správné rozhodnutí o okamžiku účtování o transferu může významně ovlivnit výsledek hospodaření dané účetní jednotky, a tím i ovlivnit výkaznictví, které vstupuje do konsolidace a tedy v konečném důsledku ovlivní výstupy z celého systému účetnictví státu. Rovněž se dosud vyskytují problémy přesného obsahového vymezení specifických klíčových pojmů k transferům ve veřejné správě dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. pro účely účetnictví v ČR a ve vztahu k obecným definicím a účetním předpisům dle IFRS. Transfery je vždy nutné rozlišovat na zahraniční a tuzemské. Existuje i

povinné analytické členění syntetických účtů v souvislosti s účtováním transferů (účty 57x, 67x) z důvodů konsolidace. Nákladově a výnosově se transfery vykazují na syntetických účtech směrné účtové osnovy (účtová skupina 57 Transferové náklady a účtová skupina 67 Transferové výnosy).

Základní pojmy:

Transfer – poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí, z rozpočtů ÚSC, ze státních fondů s výjimkou daní, poplatků a jiných podobných dávek, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí. Transfery obsahují dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžité dary. Za transfer se nepovažují dotace zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku jím zřizované příspěvkové organizace.

Poskytovatel – subjekt, který poskytuje transfer příjemci na základě rozhodnutí nebo dohody.

Příjemce – subjekt, který přijímá transfer jako konečný příjemce s cílem uhradit závazek nebo pořízení aktiva.

Průtokový transfer – transfer, který je poskytován příjemci zprostředkovatelem, byl účelově určen třetím osobám a jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu a účetní jednotka je povinna poskytnout jej příjemci.

Zprostředkovatel – vybraná účetní jednotka, která není poskytovatelem a přijímá transfer za účelem jeho poskytnutí příjemci, nebo jeho přijetí příjemcem od poskytovatele svým jménem a na svůj účet zajišťuje.

Investiční transfer – určen k financování dlouhodobého majetku příjemce, který tento dlouhodobý majetek pořizuje.

Nezpochybnitelnost důvodu transferu – je naplněna, je-li známa výše transferu a okamžik nebo lhůta jeho poskytnutí. V tom případě se u příjemce účtuje předpis pohledávky (u poskytovatele by to byl předpis závazku), k jejímuž vyrovnání dojde v okamžiku poskytnutí finančních prostředků (nepoužije se zde tedy podmíněná pohledávka na rozvahovém účtu). O předpisu nároku na pohledávkovém účtu se účtuje souvztažně s účtem výnosů a teprve následně o příjmu finančních prostředků na bankovní účet jako o úhradě pohledávky.

Systémově jsou ve standardu zakomponována dvě hlediska:

- Z hlediska příjemce dotace je nutno řešit, zda je skutečným příjemcem nebo pouze zprostředkovatelem. U zprostředkovatele se vykazuje rozvahově, u skutečného příjemce výsledkově, což má základní význam např. pro správné vykázání výsledku hospodaření a zúčtování se státním rozpočtem či vypořádání transferů s poskytovatelem příslušného transferu.
- Z hlediska režimu poskytování dotací se rozlišují dvě kategorie
 - o transfery, které jsou předmětem vyúčtování, tj. s povinností vypořádání, tedy platby prvotně považovány za „zálohy“; v účetnictví dochází k vyčíslování nároku respektive závazku z dotace,

- transfery, které se nevyúčtovávají, tj. průběžné účtování nákladů a výnosů (případně účet 403), tedy nemůže být zpochybněna jeho výše.

Stanoví-li ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky odlišný postup účtování o některém transferu, postupuje se podle ČÚS č. 704.

Účtování přijatých transferů:

Je důležité rozlišovat následující:

1. a. Je transfer neinvestiční? – zobrazí se ve výnosech (ÚSC – účet 672)

b. Je transfer investiční? – zobrazí se na rozvahovém účtu 403

2. Existuje nezpochybnitelný nárok na transfer? Nepodléhá transfer vyúčtování a finančnímu vypořádání?

a. Nárok je nezpochybnitelný. Transfer nepodléhá vyúčtování a FV.

– hned při nároku na transfer vzniká pohledávka vůči poskytovateli. Zároveň s tím je hned účtováno do výnosů nebo na účet 403.

b. Nárok je zpochybnitelný. Transfer podléhá vyúčtování a finančnímu vypořádání.

- při vzniku nároku na transfer (na základě smlouvy, avíza) účtujeme do podmíněných pohledávek – v případě zahraničního poskytovatele vždy, i když se jedná pouze o možnost získání transferu, nikoliv stoprocentní vznik nároku na transfer. V případě tuzemského poskytovatele účtujeme do podrozvahy, když vznikne nárok na transfer a zároveň je výše transferu nad hladinou významnosti stanovenou ve vnitřní směrnici účetní jednotky.

- Přijetí částky transferu účtujeme jako zálohu na transfer, kterou budeme později vypořádávat (SÚ 374).

- Teprve při vyhodnocování skutečného využití prostředků transferu účtujeme do výnosů (resp. na 403).

- Teprve při vyúčtování transferu účtujeme o pohledávce za poskytovatelem transferu (a můžeme odúčtovat podmíněnou pohledávku z podrozvahových účtů).

3. Termín vyúčtování

a. ve stejném roce jako přijetí transferu

b. v následujícím roce

– ÚSC od r. 2010 využívají časové rozlišení, toto se týká i výnosů z transferu.

– Vratka se účtuje v tom roce, ve kterém byla hrazena (odlišné zobrazení v rozpočtu)

Příklad 8:**Obec přijímá neinvestiční transfer v rámci souhrnného dotačního vztahu (nezpochybnitelná výše; ze SR)**

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Předpis příjmů z transferu – souhrnný dotační vztah	70 000				
2	Příjem transferu	70 000				

Příklad 9:**Obec přijala neinvestiční transfer od MPSV – sociálně právní ochrana dětí; vyúčtování transferu v následujícím roce, a to do 12 měsíců od přijetí transferu**

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Oznámení o poskytnutí neinvestičního transferu od MPSV – SPOD	230 000				
2	Příjem částky transferu	230 000				
3	Vyřazení pohledávky z podrozvahy	230 000				
4	Odhad čerpání transferu	220 000				
5	Vypořádání transferu v následujícím období	220 000				
6	- zúčtování využití částky zálohy	220 000				
7	Vratka nespotebované části transferu v následujícím období	10 000				

Příklad 10:**Obec získala investiční transfer od kraje – dětské hřiště; vyúčtování v běžném období**

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Smlouva o poskytnutí transferu	50 000				
2	Příjem částky transferu	50 000				
3	Vyřazení pohledávky z podrozvahy	50 000				
4	Skutečná výše čerpání	48 000				
5	- zúčtování využití částky zálohy	48 000				
6	Vratka nevyčerpané části transferu v běžném období	2 000				

Příklad 11:**Obec přijala transfer od sousední obce na opravu MŠ. Použití prostředků je omezeno na 6 měsíců, podléhá finančnímu vypořádání v běžném období.**

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Smlouva o přijetí transferu od sousední obce	500 000				
2	Přijetí transferu	500 000				
3	Odúčtování podmíněné pohledávky	500 000				
4	Faktura za provedené práce na MŠ	460 000				
5	Úhrada faktury	460 000				
6	Zúčtování transferu – zjištění skutečného nároku	460 000				
7	Zúčtování transferu – skutečné čerpání	460 000				
8	Nevyčerpaná část - vratka	40 000				

Příklad 12:

Obec přijala transfer od Ministerstva kultury na rekonstrukci obecního muzea. Obec může prostředky transferu využívat od 1.3.2016 do 31.12.2016. Transfer podléhá finančnímu vypořádání v následujícím období.

<i>Č.</i>	<i>Text</i>	<i>Kč</i>	<i>MD</i>	<i>Dal</i>	<i>pol.</i>	<i>§</i>
1	<i>Smlouva o přijetí transferu</i>	<i>2 500 000</i>				
2	<i>Přijetí transferu</i>	<i>2 500 000</i>				
3	<i>Odúčtování podmíněné pohledávky</i>	<i>2 500 000</i>				
4	<i>Faktura za provedené práce na muzeu</i>	<i>2 400 000</i>				
5	<i>Úhrada faktury</i>	<i>2 400 000</i>				
6	<i>Zařazení majetku do užívání</i>	<i>2 400 000</i>				
7	<i>Konec účetního období – odhad čerpání</i>	<i>2 400 000</i>				
8	<i>Nové účetní období – vypořádání transferu</i>	<i>2 400 000</i>				
9	<i>- Zúčtování využité části poskytnutých prostředků</i>	<i>2 400 000</i>				
10	<i>Vratka nevyčerpané části</i>	<i>100 000</i>				

ÚČTOVÁNÍ PŮJČEK A TERMÍNOVANÉHO VKLADU

Příklad 13

Obec buduje místní komunikace, bere si dlouhodobý úvěr v bance, úvěr je převedený na ZBÚ

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Přijetí úvěru na ZBÚ	4 000 000				
2	Faktura přijatá č. 1 na vybudování místní komunikace	2 000 000				
3	Úhrada faktury	2 000 000				
4	Splátka úvěru dle splátkového kalendáře	1 000 000				
5	Splátka úroků (dle rozhodnutí obce nevstupují do pořizovací ceny)	500 000				

Příklad 14

Obec buduje místní komunikace, bere si dlouhodobý úvěr v bance, úvěr je čerpán přímo z úvěrového účtu.

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Předpis výše úvěrového rámce					
2	Faktura přijatá č. 1 na vybudování místní komunikace	2 000 000				
3	Úhrada faktury	2 000 000				
4	Splátka úvěru dle splátkového kalendáře	1 000 000				
5	Odúčtování části úvěrového rámce					
6	Splátka úroků (dle rozhodnutí obce vstupují do pořizovací ceny)	500 000				

Příklad 15

Obec vloží dočasně volné peněžní prostředky na šestiměsíční termínovaný vklad.

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Převod prostředků ze ZBÚ	400 000				
2	Příjem prostředků na termínovaném vkladu	400 000				
3	Převod prostředků z termínovaného vkladu	400 000				
4	Příjem prostředků na ZBÚ	400 000				
5	Příjem úroků z termínovaného vkladu	8 000				

ŘEŠENÍ PŘÍKLADŮ

Příklad 8

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Předpis příjmů z transferu – souhrnný dotační vztah	70 000	346	672		
2	Příjem transferu	70 000	231	346	4112	

Příklad 9

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Oznámení o poskytnutí neinvestičního transferu od MPSV – SPOD	230 000	915	999		
2	Příjem částky transferu	230 000	231	374	4116	
3	Vyřazení pohledávky z podrozvahy	230 000	999	915		
4	Odhad čerpání transferu	220 000	388	672		
5	Vypořádání transferu v následujícím období	220 000	346	388		
6	- zúčtování využití částky zálohy	220 000	374	346		
7	Vratka nespotřebované části transferu v následujícím období	10 000	374	231	5364	6402

Pozn. ÚSC používají účty časového rozlišení, je třeba zaznamenat výnos transferu v roce, s nímž věcně a časově souvisí.

Příklad 10

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Smlouva o poskytnutí transferu	50 000	915	999		
2	Příjem částky transferu	50 000	231	374	4222	
3	Vyřazení pohledávky z podrozvahy	50 000	999	915		
4	Skutečná výše čerpání	48 000	348	403		
5	- zúčtování využití částky zálohy	48 000	374	348		
6	Vratka nevyčerpané části transferu v běžném období	2 000	374	231	4222	

Pozn.: Pokud je vyúčtování (a případné odeslání vratky) provedeno ve stejném roce, ve kterém byl přijat transfer, odeslaná vratka se v rozpočtu zobrazí jako snížení příjmu z transferu. V případě vratky v následujícím roce je již rozpočet předchozího roku uzavřený, v novém rozpočtu je tedy nutné vratku transferu označit jako výdaj (viz např. předchozí příklad – transfer z MPSV).

Příklad 11

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Smlouva o přijetí transferu od sousední obce	500 000	915	999		
2	Přijetí transferu	500 000	231	374	4121	
3	Odúčtování podmíněné pohledávky	500 000	999	915		

4	Faktura za provedené práce na MŠ	460 000	511	321		
5	Úhrada faktury	460 000	321	231	5171	3111
6	Zúčtování transferu – zjištění skutečného nároku	460 000	348	672		
7	Zúčtování transferu – skutečné čerpání	460 000	374	348		
8	Nevyčerpaná část - vratka	40 000	374	231	4121	

Příklad 12

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Smlouva o přijetí transferu	2 500 000	915	999		
2	Přijetí transferu	2 500 000	231	374	4216	
3	Odúčtování podmíněné pohledávky	2 500 000	999	915		
4	Faktura za provedené práce na muzeu	2 400 000	042	321		
5	Úhrada faktury	2 400 000	321	231	6121	3315
6	Zařazení majetku do užívání	2 400 000	021	042		
7	Konec účetního období – odhad čerpání	2 400 000	388	403		
8	Nové účetní období – vypořádání transferu	2 400 000	346	388		
9	- Zúčtování využití částí poskytnutých prostředků	2 400 000	374	346		
10	Vratka nevyčerpané části	100 000	374	231	5364	6402

Příklad 13 - Obec buduje místní komunikace, bere si dlouhodobý úvěr v bance, úvěr je převedený na ZBÚ

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Přijetí úvěru na ZBÚ	4 000 000	231	451	8123	
2	Faktura přijatá č. 1 na vybudování místní komunikace	2 000 000	042	321		
3	Úhrada faktury	2 000 000	321	231	6121	2219
4	Splátka úvěru dle splátkového kalendáře	1 000 000	451	231	8124	
5	Splátka úroků (dle rozhodnutí obce nevstupují do pořizovací ceny)	500 000	562	231	5141	2219

Příklad 14

Obec buduje místní komunikace, bere si dlouhodobý úvěr v bance, úvěr je čerpán přímo z úvěrového účtu.

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	Předpis výše úvěrového rámce		992	999		
2	Faktura přijatá č. 1 na vybudování místní komunikace	2 000 000	042	321		
3	Úhrada faktury	2 000 000	321	451	6121	2219
4	Splátka úvěru dle splátkového kalendáře	1 000 000	451	231	8124	

5	<i>Odúčtování části úvěrového rámce</i>		999	992		
6	<i>Splátka úroků (dle rozhodnutí obce vstupují do pořizovací ceny)</i>	500 000	042	231	6121	2219

Příklad 15

Obec vloží dočasně volné peněžní prostředky na šestiměsíční termínovaný vklad.

Č.	Text	Kč	MD	Dal	pol.	§
1	<i>Převod prostředků ze ZBÚ</i>	400 000	262	231	8118	
2	<i>Příjem prostředků na termínovaném vkladu</i>	400 000	244	262	8117	
3	<i>Převod prostředků z termínovaného vkladu</i>	400 000	262	244	8118	
4	<i>Příjem prostředků na ZBÚ</i>	400 000	231	262	8117	
5	<i>Příjem úroků z termínovaného vkladu</i>	8 000	231	662	2141	6310