

Metodická pomůcka k transferům

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY

ODBOR 75 – VÝKAZNICTVÍ STÁTU

Disclaimer

Ministerstvo financí zveřejňuje metodickou pomůcku pro oblast transferů za účelem zvýšení jistoty VÚJ¹ při účtování o transferech.

Tento dokument je metodickou pomůckou, nikoliv závazným výkladem právních předpisů v oblasti účetnictví veřejného sektoru nebo ČÚS (dále jen „účetní legislativa“). Situace a případy v oblasti účetního zachycování transferů, které má Ministerstvo financí zájem a potřebu regulovat právně závazným způsobem pro všechny VÚJ především za účelem sjednocení a srovnatelnosti informací v účetních závěrkách VÚJ, reguluje prostřednictvím účetní legislativy. Činí tak pro zajištění potřebné kvality účetních informací pro jejich všeobecného uživatele. Postup konkrétní VÚJ podle této metodické pomůcky tomu také může být velmi nápomocný, avšak neměl by současně znamenat zhoršení kvality či dostupnosti dotčených či souvisejících účetních či jiných ekonomických informací některému jejich konkrétnímu významnému uživateli, včetně managementu této VÚJ. Takový postup VÚJ by pak byl neefektivní.

Uchopení této metodické pomůcky je tedy podobné takzvaným „Basis for Conclusions“ v IFRS nebo IPSAS.

Účetní postupy pro jednotlivé typy transferů doporučuje Ministerstvo financí stanovit VÚJ vnitřním předpisem upravujícím vedení účetnictví a účetní výkaznictví.

Pro správné pochopení textu a příkladů uvedených v metodické pomůcce ji doporučujeme číst současně s účetní legislativou, nikoliv samostatně.

¹ Ustanovení § 1 odst. 3 zákona o účetnictví: „Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.“

Obsah

| | |
|---|-----------|
| Seznam schémat | 4 |
| Seznam používaných zkratk | 4 |
| Úvod..... | 5 |
| Jak číst tuto metodickou pomůcku | 6 |
| 1 Vymezení pojmů | 7 |
| 1.1 Transfer..... | 7 |
| 1.2 Vypořádání transferu..... | 10 |
| 1.3 Poskytovatel | 12 |
| 1.4 Příjemce..... | 13 |
| 1.5 Průtokový transfer..... | 13 |
| 1.6 Zprostředkovatel | 14 |
| 1.7 Investiční transfer..... | 14 |
| 1.8 Dlouhodobé nebo krátkodobé pohledávky a závazky..... | 15 |
| 2 Okamžik uskutečnění účetního případu | 17 |
| 3 Obecná pravidla účtování transferů | 20 |
| 3.1 Účtování u příjemce transferu..... | 20 |
| 3.1.1 Neinvestiční transfery..... | 21 |
| 3.1.2 Investiční transfery | 25 |
| 3.2 Účtování u poskytovatele transferu | 31 |
| 3.3 Účtování u zprostředkovatele transferu..... | 36 |
| 4 Další situace v oblasti transferů | 37 |
| 4.1 Investiční dotace či investiční příspěvek od zřizovatele pro jím zřizovanou příspěvkovou organizaci..... | 37 |
| 4.2 Bezúplatný převod..... | 37 |
| 4.3 Vratka transferu před jeho vypořádáním | 39 |
| 4.4 Vratka transferu po jeho vypořádání | 39 |
| 4.5 Předfinancování transferů poskytovaných z rozpočtu EU/FM u organizační složky státu..... | 40 |
| 4.5.1 Organizační složka státu jako konečný příjemce předfinancovaného transferu poskytovaného z rozpočtu EU/FM | 40 |
| 4.5.2 Organizační složka státu jako poskytovatel předfinancování transferu poskytovaného z rozpočtu EU/FM | 40 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 4.5.3 | Organizační složka státu jako poskytovatel a příjemce předfinancovaného transferu z rozpočtu EU/FM..... | 42 |
| 4.6 | Investiční transfer přijatý po zařazení dlouhodobého majetku do užívání..... | 42 |
| 5 | Přílohy..... | 43 |
| 5.1 | Příloha 1 – Seznam účtů týkající se problematiky transferů – podrozvahové účty..... | 43 |
| 5.2 | Příloha 2 – Seznam účtů týkající se problematiky transferů – syntetické účty rozvahy..... | 45 |
| 5.3 | Příloha 3 – Seznam účtů týkající se problematiky transferů – syntetické účty výkazu zisku a ztráty..... | 50 |

Seznam schémat

Schéma 1 Účtování transferu na straně příjemce, kdy je transfer realizován formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti vypořádání (ex ante) 20

Schéma 2 Účtování transferu na straně poskytovatele, kdy je transfer realizován formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti vypořádání (ex ante) 31

Seznam používaných zkratk

| | |
|--------------------|---|
| ČÚS | Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky |
| IFRS | Mezinárodní účetní standardy pro podnikatele |
| IPSAS | Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor |
| PÚ | podrozvahový účet |
| SÚ | syntetický účet |
| VÚJ | vybraná účetní jednotka |
| zákon o účetnictví | zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů |

Úvod

Od května roku 2018 až do konce roku 2019 realizovalo Ministerstvo financí díky robustní organizační podpoře všech krajů a některých správců kapitol státního rozpočtu jednodenní semináře pro ekonomy a účetní z krajských úřadů, krajských příspěvkových organizací, obcí, ministerstev a státních příspěvkových organizací s tématem účetního zachycování transferů. Tato metodická pomůcka shrnuje zkušenost a zpětnou vazbu, kterou Ministerstvo financí získalo od účastníků těchto seminářů. Za jejich bezchybnou organizaci patří všem kolegyním a kolegům na krajských úřadech a na ministerstvech a dalších kapitolách státního rozpočtu velké poděkování. Poděkování také patří všem, kteří se těchto seminářů aktivně účastnili, diskutovali a neváhali sdílet zkušenosti i problémy, kterým (nejen při účtování o transferech) v jejich organizacích čelí.

Tento dokument je rozdělen do několika částí. Začíná vymezením všech používaných pojmů, ať již dle ČÚS nebo nad jejich rámec. Základní a typické situace spojené s účtováním transferů jsou popsány dále, a to jak z pohledu příjemce, tak z pohledu poskytovatele nebo zprostředkovatele transferu. Jsou zde uvedeny účetní postupy a rozlišení používaných účtů dle typu VÚJ, dále i barevná schémata pro názornou ukázkou dané účetní problematiky. Barevná schémata zobrazují základní princip účetního zachycení a pro komplexní pochopení problematiky je nutné je číst současně s dalšími pravidly uvedenými v této pomůcce. Zvláštní pozornost je v celém textu věnována investičním transferům.

Metodický materiál je zaměřen na výklad některých ustanovení účetní legislativy. Vzhledem k potřebě plnohodnotného vysvětlení pojmu transfer bylo čerpáno i z IPSAS.

Jak číst tuto metodickou pomůcku

Tento dokument kombinuje několik stylů textu se záměrem zvýšení jeho srozumitelnosti. Konkrétně:

- *kurzívou* jsou uváděny doslovné citace z účetní legislativy, k nimž jsou pomocí odkazů na poznámky pod čarou uváděny přesné zdroje,
- **tučně** jsou zvýrazněny nejdůležitější závěry, poznatky a pravidla a
- orámováním jsou vymezeny modelové příklady demonstrující příslušný účetní problém.

Cílem tohoto dokumentu není výčet pravidel a postupů zachycení transferů v Pomocném analytickém přehledu (PAP). Tyto skutečnosti jsou obsahem zvláštní Metodiky tvorby PAP, která je ke stažení z webových stránek Ministerstva financí [ZDE](#).

Detailní účetní a rozpočtové parametry konkrétních typů dotací, náhrad, příspěvků a dalších typů transferů, které jsou poskytovány některými kapitolami státního rozpočtu, lze nalézt ve zvláštních metodických dokumentech, které jsou ke stažení z webových stránek Ministerstva financí [ZDE](#).

Tento dokument také obsahuje některé výklady a doporučení v oblasti transferů, které byly zveřejněny jako „Otázky a odpovědi“ na webových stránkách Ministerstva financí [ZDE](#).

Některé detailní postupy účtování a související metodický výklad v případě transakcí v oblasti transferů, které mohou ovlivnit tvorbu a čerpání některých peněžních fondů, jsou obsahem zvláštní metodické pomůcky, která je ke stažení z webových stránek Ministerstva financí [ZDE](#).

Jsou-li v metodické pomůcce použity varianty nesložených účetních zápisů, neznamená to, že není možné použití účetních zápisů ve složených variantách, neodporuje-li to ČÚS.

1 Vymezení pojmů

1.1 Transfer

V principu jde v případě transferů o transakce, kdy je jednou stranou poskytnuto plnění, aniž by druhou stranou, která je příjemcem tohoto plnění, byla poskytována nějaká ekvivalentní protihodnota nebo protiplnění. Může přitom jít o plnění ve formě peněžní, ale i jiné. Je zjevné, že takové transakce v podnikatelské sféře nebudou příliš časté. Jinak je tomu ale ve veřejném sektoru, kdy jsou naopak zcela běžné.

Pravděpodobně nejčastější formou takové nesměnné transakce v českém prostředí je dotace. Běžné jsou však také peněžní dary, různé příspěvky, ale také dávky. Výčet (právních) forem takovýchto nesměnných transakcí asi nemůže být nikdy úplný, nezbyvá proto pro jejich účetní zachycení využívat obecného ekonomického vymezení, spíše než odkazů na právní normy definující jednotlivé formy těchto transakcí. V účetní legislativě byl v roce 2010 pro všechny tyto nesměnné transakce **probíhající v peněžní formě** zvolen kompromisní termín „Transfery“. Nesměnné transakce probíhající v jiné než peněžní formě jsou upraveny v odlišném režimu, jedná se například o nepeněžní dary a bezúplatné převody a přechody majetku, které se řídí zejména ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje.

Základní pojmy v souvislosti s transfery jsou vymezeny v ČÚS č. 703 – Transfery, který upravuje základní postupy účtování transferů za účelem docílení souladu při používání účetních metod VÚJ. Zásadní je pochopitelně zejména definice transferu:

Pro účely tohoto standardu se transferem rozumí „(...) poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí, zejména v případě státního rozpočtu, rozpočtů územních samospráv či státních fondů, tedy zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary; za transfer se nepovažuje poskytnutí či přijetí peněžních prostředků v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, informace o otevření limitu výdajů v případě organizačních složek státu, daně, obdobné poplatky a dávky, pokuty, penále, odvody sankčního charakteru a obdobné platby; za transfer se také nepovažují peněžní prostředky poskytnuté zřizovatelem a určené na pořízení dlouhodobého majetku s výjimkou drobného dlouhodobého majetku jím zřizované příspěvkové organizaci, pokud nebyly poskytnuty z peněžních prostředků z transferu přijatého zřizovatelem za tímto účelem, a také odvod těchto peněžních prostředků příspěvkovou organizací zpět zřizovateli, (...)“².

V definici výše je zmíněna situace, kdy zřizovatel své zřizované příspěvkové organizaci poskytuje peněžní prostředky určené na pořízení dlouhodobého majetku touto příspěvkovou organizací, jako výjimka z účetního režimu transferů. Tato situace je účetně řešena fakticky v režimu bezúplatných převodů v rámci ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje, a to tak, že nedopadá do výsledku hospodaření ani na jedné z dotčených stran. Nutno zdůraznit, že pokud nastává reverzní situace a část takovýchto peněžních prostředků je příspěvkovou organizací vrácena zpět jejímu zřizovateli, volí se přesně reverzní postup účtování, tedy taktéž bez dopadu do výsledku hospodaření na obou stranách transakce.

V předchozím odstavci zmíněná situace má však výjimku, která některé z těchto transakcí „vrací“ zpět do účetního režimu transferů. Uvedený účetní postup bez dopadu do výsledku hospodaření na obou

² Bod 3.1. písm. a) ČÚS č. 703 – Transfery.

stranách se nepoužije, pokud zřizovatel pro převod své příspěvkové organizaci využije peněžních prostředků, o jejichž přijetí předtím účtoval jako o přijatém transferu nebo kdy existuje průkazná informace, že s tímto účelem bude peněžní prostředky zřizovatel přijímat. Za investiční transfery jsou považovány i peněžní prostředky poskytnuté zřizovatelem státní příspěvkové organizaci určené na pořízení dlouhodobého majetku s výjimkou drobného dlouhodobého majetku, které jsou předmětem **předfinancování z příslušné kapitoly státního rozpočtu a u kterých lze předpokládat jejich refundaci zejména z rozpočtu Evropské unie.**

Zjednodušeně řečeno, je zde smyslem to, aby přijetí i poskytnutí peněžních prostředků u zřizovatele bylo účetně zachyceno symetricky (zrcadlově), buď o obou peněžních tocích účtuje zřizovatel jako o transferech s odpovídajícím dopadem do svého výsledku hospodaření, nebo o obou peněžních tocích účtuje zřizovatel mimo účetní režim transferů bez dopadu do svého výsledku hospodaření.

Připomeňme ještě řešení podle IPSAS, konkrétně standard IPSAS 23 – Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery). Zde jsou za transfery považovány přítoky budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z nesměnných transakcí, s výjimkou daní. **Nesměnnou transakcí je transakce, kdy účetní jednotka získá nebo poskytne hodnotu jiné účetní jednotce, aniž by přímo poskytla, resp. obdržela přibližně stejnou hodnotu.** Nesměnné transakce zahrnují dotace, odpuštění dluhu, pokuty a penále, dědictví, dary a zboží, výrobky a služby v naturáliích. Vymezení nesměnných transakcí je dle IPSAS tedy širší než vymezení transferů dle ČÚS zejména tím, že zahrnuje nejen peněžní, **ale i nepeněžní formu** transakcí.

Lze tedy zjednodušeně konstatovat, že transferem se rozumí poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů, za které není dané účetní jednotce poskytnuto ekvivalentní ekonomické protiplnění. Takováto charakteristika transferů je zcela zřejmá i z definice v ČÚS, ačkoli se věnuje pouze peněžní formě. Je však otázkou, jestli pouze peněžní forma přípustná pro zobrazení nesměnné transakce jako transferu bude pro věrné zobrazení v účetních závěrkách postačující.

Modelový příklad:

Centrální vláda se rozhodla vybavit regionální vlády moderními vlakovými soupravami pro zajištění dlouhodobě kvalitní a efektivní regionální dopravní obslužnosti.

Varianta A

Centrální vláda nebude regionálním vládám posílat peněžní prostředky určené na nákup vlakových souprav, nýbrž tyto vlakové soupravy sama centrální vláda ve výběrovém řízení nakoupí za peníze státního rozpočtu, převezme od dodavatele a poté je protokolárně bezúplatně předá regionální vládám. Vlaky tedy nenakupují regionální vlády, ale přímo centrální vláda, byť od počátku se záměrem jejich následného bezúplatného převodu regionálním vládám. Regionální vlády tedy získání vlaků nebude stát nic. Podle IPSAS by transakce bezúplatného převodu vlakových souprav regionálním vládám byla nesměnnou transakcí (v české terminologii by bylo možno označit to za stoprocentní „dotaci v nepeněžní formě“) a bylo by nezbytné provádět příslušné časové rozlišování po dobu užívání vlakových souprav regionálními vládami coby příjemci takového transferu poskytnutého centrální vládou.

Podle aktuálního znění ČÚS č. 703 – Transfery tento bezúplatný převod vlaků od centrální vlády regionálním vládám transferem není a postupuje se podle ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje (transakce nemá peněžní formu, jde o bezúplatný převod vlaků). Regionální vlády tedy neúčtují o žádném přijatém investičním transferu ani jeho časovém rozlišování, transferový podíl tedy = 0.

Varianta B

Rozdíl oproti Variantě A je v tom, že centrální vláda financuje nákup vlaků i s využitím investiční dotace přijaté z EU. Regionální vlády tedy získání vlaků nebude stát nic. Následný bezúplatný převod vlaků regionálním vládám bude v režimu IPSAS zachycen stejně jako ve Variantě A, tj. jako nesměnná transakce.

Podle aktuálního znění ČÚS č. 703 – Transfery a ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje budou regionální vlády při účtování o bezúplatném nabytí vlaků účetně identifikovat v režimu transferu pouze částku odpovídající části pořizovací ceny vlaků financované z investičního transferu přijatého centrální vládou z EU, a to prostřednictvím *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku*. Ve formě transferového podílu ji zohlední při účtování o bezúplatném nabytí vlaků a použijí pro časové rozlišování takto nabytého investičního transferu z EU, byť původně přijatého centrální vládou. Tímto zaúčtováním bezúplatného nabytí vlaků nabyde implicitně regionální vláda transferový podíl ve výši odpovídající podílu investiční dotace přijaté centrální vládou z EU na ocenění pořízených vlaků, tedy > 0 a současně < 1 . Platí to i v případě, kdyby zde centrální vládu představovala organizační složka státu, která sama prostřednictvím *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* neúčtuje.

Varianta C

Rozdíl oproti Variantám A i B je v tom, že centrální vláda na základě zvláštní smlouvy hradí za každou regionální vládu veškeré její dluhy z titulu nákupu vlaků, který však kompletně realizují regionální vlády. Peněžní prostředky centrální vláda tedy nepřevádí na bankovní účty regionálních vlád, tyto dluhy v celé jejich výši rovnou hradí centrální vláda ze svých „čerpacích“ bankovních účtů na bankovní účty dodavatelů vlaků. Vlaky jsou však pořizovány rovnou do vlastnictví každé regionální vlády. Regionální vlády tedy získání vlaků nebude stát nic.

Tato situace bude v souladu s ČÚS č. 703 – Transfery a ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek regionálními vládami zachycena jako úplatně pořízený dlouhodobý hmotný majetek financovaný přijatým investičním transferem, a to (mj.) prostřednictvím *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* a *SÚ 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*. Podle ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku bude regionální vládou stanoven transferový podíl = 1.

Varianta D

Rozdíl oproti všem předchozím variantám je v tom, že centrální vláda na základě zvláštní smlouvy převede ze svého bankovního účtu peněžní prostředky na bankovní účty regionálních vlád, a to jako účelovou investiční dotaci. Tyto peněžní prostředky tedy použijí regionální vlády na úhradu jejich dluhů z titulu nákupu vlaků. Vlaký jsou tedy pořizovány rovnou do vlastnictví každé regionální vlády. Regionální vlády tedy získání vlaků nebude stát nic.

Tato situace bude v souladu s ČÚS č. 703 – Transfery a ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek regionálními vládami zachycena obdobně jako ve Variantě C, tedy jako úplatně pořízený dlouhodobý majetek financovaný přijatým investičním transferem, a to (mj.) prostřednictvím *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* a *SÚ 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*. Podle ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku bude regionální vládou stanoven transferový podíl = 1.

Závěr

Především z pohledu rozvah regionálních vlád **je zjevný ekonomicky neopodstatněný rozdíl** v účetním zobrazení dlouhodobých aktiv – vlaků a současného závazku regionálních vlád poskytovat s těmito vlaky veřejnou službu, když ve všech variantách nabyly regionální vlády tyto vlaky bez zapojení svých peněžních prostředků. Patrné je to také z odlišných výší transferových podílů u regionálních vlád v jednotlivých variantách.

V budoucnosti je proto pravděpodobné přiblížení pojetí transferu podle ČÚS více k IPSAS. Také proto, aby všechny zmíněné varianty v tomto modelovém příkladu měly v důsledku srovnatelné účetní zachycení u regionálních vlád, které budou s využitím vlaků získaných „zdarma“ poskytovat veřejnou službu regionální dopravní obslužnosti.

1.2 Vypořádání transferu

Významným kritériem pro zvolení správného postupu účtování o transferu je tzv. vypořádání transferu. To je v ČÚS č. 703 – Transfery definováno takto:

„V případě transferu, který je realizován formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování nejpozději k okamžiku provedení finančního vypořádání (dále jen „vypořádání“), se o takových peněžních částkách účtuje jako o zálohách.“³

V rámci ČÚS č. 703 – Transfery je tedy zavedena legislativní zkratka „vypořádání“, která znamená provedení vyúčtování či obdobného úkonu doložení vynaložení poskytnutých peněžních prostředků

³ Bod 3.4. ČÚS č. 703 – Transfery.

jejich příjemcem a odsouhlasení jejich poskytovatelem, kdy však nejzazším možným termínem pro vypořádání je provedení tzv. finančního vypořádání podle zvláštní vyhlášky provádějící zákon o rozpočtových pravidlech⁴. V případě povinnosti provést vypořádání se o veškerých peněžních tocích, které mu předcházejí, účtuje jako o zálohách, a to prostřednictvím speciálních „zálohových“ SÚ. Tyto případy jsou zde označovány jako „ex ante“. Transfery bez vypořádání jsou zde označovány jako „ex post“.

V případě dotací (transferů), které jsou poskytovány „ex post“, například jsou konkrétně propláceny jednotlivé faktury, kdy platby jsou zároveň snižovány o tzv. neuznatelné výdaje, a které následně podléhají finančnímu vypořádání podle vyhlášky o finančním vypořádání, se jedná o poskytnutí peněžních prostředků na úhradu již vynaložených výdajů (včetně zohlednění neuznatelných výdajů), tudíž výše dotace je nezpochybnitelná, a ze své podstaty se tedy jedná o vyúčtování dotace, nikoli o zálohu, kdy následné finanční vypořádání je pouze formálním aktem. Z tohoto důvodu nenastává skutečnost, o které by mělo být účtováno jako o záloze. Z výše uvedeného je tedy patrné, že VÚJ o poskytnutých nebo přijatých peněžních prostředcích v tomto případě nebude účtovat jako o zálohách podle bodu 3.4. ČÚS č. 703 – Transfery a bude postupovat v souladu s bodem 5.4. nebo 5.5. ČÚS č. 703 – Transfery. V této souvislosti však doporučujeme, aby VÚJ tuto skutečnost měla upravenou v rámci vnitřního předpisu. S ohledem na jednotné zachycení účetního případu jak na straně poskytovatele, tak i na straně příjemce transferu, je nezbytné zajistit předání informace mezi poskytovatelem a příjemcem transferu.

Podle ustanovení bodu 3.4. ČÚS č. 703 – Transfery je okamžik tzv. finančního vypořádání nejzazším, nikoliv však jediným přípustným okamžikem, ke kterému poskytovatel transferu může účtovat o vypořádání poskytnutého transferu. Toto účtování lze provést na základě průkazných účetních záznamů i postupem podle ustanovení bodu 5.2.2. ČÚS č. 703 – Transfery, tedy k okamžiku v rámci účetního období, ve kterém byl daný transfer poskytnut, a to s přihlédnutím k ustanovení bodu 6.5. ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech.

Jinými slovy, existuje-li průkazná a dlouhodobá zkušenost poskytovatele transferu, z níž vyplývá, že účtování o vypořádání příslušného transferu podle bodu 5.2.2. ČÚS č. 703 – Transfery nevede k významné nepřesnosti výše nákladů (zaúčtované prostřednictvím příslušného SÚ *úctové skupiny 57 – Náklady na transfery* a vykázané v účetní závěrce sestavené k rozvahovému dni účetního období, ve kterém byl příslušný transfer poskytnut) a je-li takovýto postup upraven vnitřním předpisem VÚJ, je možné tento postup považovat za postup neovlivňující úsudek nebo rozhodování uživatele související informace z dotčené části účetní závěrky VÚJ, která je poskytovatelem transferu. Takovýto postup pak lze považovat za neodporující ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, a proto přípustný. Zmíněný vnitřní předpis poskytovatele transferu však musí stanovovat také hladinu významnosti pro uvedenou nepřesnost, například ve výši maximálně 2 % z celkové částky nákladů na příslušný typ transferů.

I tento případ zdůrazňuje potřebu vzájemné a včasné výměny průkazných účetních záznamů mezi VÚJ, aby bylo postupováno shodně. **Průkaznost účetních záznamů relevantních pro takovýto postup VÚJ musí být zcela jednoznačná a nezpochybnitelná.**

⁴ Vyhláška č. 367/2015 Sb., vyhláška o zásadách a lhůtách finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy a Národním fondem (vyhláška o finančním vypořádání), ve znění pozdějších předpisů.

Také zmíněná zkušenost na straně poskytovatele transferu musí být skutečně dlouhodobá a musí představovat relevantní časovou řadu týchž věcných parametrů pro poskytnutí daného transferu za podobných makroekonomických podmínek. V tomto režimu by také nemělo docházet k nekonzistentnímu postupu poskytovatele napříč účetními obdobími, kdy v konkrétním účetním období tento postup aplikuje, avšak v bezprostředně následujícím účetním období už nikoliv, např. kvůli těsnému překročení vnitřním předpisem stanovené 2% hladiny významnosti. Nastavení hladiny významnosti (nejen) v tomto případě musí představovat robustní sadu podmínek a kritérií, které mají potenciál

- být v čase stabilní,
- disponovat při jejich případném ověření dostatečnou auditní stopou a
- nepůsobit nekonzistentnost informací v účetní závěrce pro její uživatele.

V opačném případě se výše popsany způsob nastavení hladiny významnosti rozhodně nedoporučuje.

Příklad – dobrá praxe:

Postupem uvedeným v předchozích odstavcích, tedy využitím vlastní zkušenosti s oporou ve svůj vnitřní předpis s hladinou významnosti, zajistilo ministerstvo vykázání nákladů na poskytnuté transfery ve výši, která sice nebyla absolutně přesná, avšak stále zcela spolehlivá. Absolutní přesnosti vyčíslení těchto nákladů při rozumné snaze ani nebylo možné dosáhnout, neboť příjemci transferů ne vždy plní precizně své informační povinnosti směrem k ministerstvu. Při zpětném pohledu se ukázala výsledná nepřesnost nižší než 1 % z celkové částky nákladů, čímž se předchozí postup ministerstva potvrdil jako zcela postačující, efektivní, nijak významně nezkreslující informace pro uživatele účetní závěrky ministerstva, a tedy v souladu s účetní legislativou.

Použití zkušenosti VÚJ a odborného úsudku účetních pracovníků je bytostnou součástí moderního účetního výkaznictví ve veřejném sektoru všude ve světě, především v souvislosti s rozšiřující se aplikací standardů IPSAS, ale v posledních letech i v České republice. Pro vyhovění náročným uživatelským požadavkům a skutečně věrné zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti VÚJ **je provádění odborných úsudků v účtárně nezbytné**, i přes existenci a dostupnost explicitních průkazných účetních záznamů, např. o skutečném čerpání přijatého transferu jeho příjemcem. **Stejně tak je nezbytný odborný úsudek také u kteréhokoliv kontrolora či auditora, který dotčené vykazované informace kontroluje, ověřuje či přezkoumává.** V neposlední řadě musí svůj vlastní odborný úsudek provádět také uživatel účetní závěrky.

1.3 Poskytovatel

Poskytovatelem se rozumí „(...) subjekt, který poskytuje transfer jeho příjemci na základě svého rozhodnutí nebo dohody s příjemcem, včetně organizační složky státu poskytující předfinancování transferu zejména z rozpočtu Evropské unie z příslušné kapitoly státního rozpočtu, nebo na základě jiného právního předpisu (...)“⁵. Za výše zmíněnou dohodu lze z účetního pohledu považovat také veřejnoprávní smlouvu. Uvedeným jiným právním předpisem může být např.:

- zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů,

⁵ Bod 3.1. písm. b) ČÚS č. 703 – Transfery.

- zákon č. 378/2007 Sb., o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů (zákon o léčivech), ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 115/2000 Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy, ve znění pozdějších předpisů,

kdy se jedná o poskytnutí **náhrad**.

Dále lze zmínit např. o smlouvy uzavřené podle zákona č. 194/2010 Sb., o veřejných službách v přepravě cestujících a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, kdy se jedná o **zabezpečení veřejné služby**.

Poskytovatel účtuje o poskytnutých peněžních prostředcích jako o nákladu, a to ve věcné a časové souvislosti do období, ve kterém příjemce daného transferu poskytnuté peněžní prostředky použije. Přitom již nehraje roli to, o jaký typ transferu se jedná (investiční či neinvestiční).

VÚJ však může být v postavení příjemce a zároveň poskytovatele transferu. Jedná se o případy, kdy například kraj je příjemcem transferu ze státního rozpočtu, který následně poskytuje konečným příjemcům, kdy o určení výše a konečného příjemce rozhoduje kraj. V těchto případech je velmi důležité, aby informace o poskytovateli takového transferu byla vždy, včas a průkazně k dispozici také těmto konečným příjemcům.

1.4 Příjemce

Příjemce transferu je definován jako „(...) subjekt, který přijímá transfer s cílem zejména úhrady závazku nebo pořízení aktiva (...)“⁶. Přijetím peněžních prostředků získá příjemce určitý ekonomický přínos, který může být krátkodobý, nebo dlouhodobý. Ekonomický přínos spočívá v možnosti zajistit poskytování veřejných služeb v běžném roce (např. možnost hradit mzdy, energie, materiál, atd.) nebo v letech následujících (možnost pořízení infrastruktury zajišťující dlouhodobé poskytování veřejných služeb, např. postavení cyklostezky). Z těchto důvodů účtuje příjemce o přijetí transferu do výnosů, a to s časovým rozlišením ve věcné a časové souvislosti do období, ve kterém je veřejná služba poskytnuta.

1.5 Průtokový transfer

Průtokový transfer je „(...) transfer, u kterého jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu, a účetní jednotka nemá možnost ovlivnit jeho výši ani příjemce a je povinna jej poskytnout příjemci (...)“⁷, a to včetně následujících případů:

- a) poskytnutí peněžních prostředků krajským úřadem podle § 161 až 163 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon, ve znění pozdějších předpisů,
- b) poskytnutí peněžních prostředků krajským úřadem z titulu účelové dotace na výdaje spojené s volbami do zastupitelstev v obcích, do zastupitelstev v krajích, do Parlamentu ČR, do Evropského Parlamentu a s prezidentskými volbami,

⁶ Bod 3.1. písm. c) ČÚS č. 703 – Transfery.

⁷ Bod 3.1. písm. d) ČÚS č. 703 – Transfery.

- c) poskytnutí peněžních prostředků vztahu státního rozpočtu k rozpočtům obcí krajským úřadem podle Přílohy č. 6 k zákonu o státním rozpočtu na příslušný kalendářní rok.
- Např. z pozice kraje (zprostředkovatele transferu) příspěvek státního rozpočtu na výkon státní správy obcím.

1.6 Zprostředkovatel

Zprostředkovatelem transferu je „(...) vybraná účetní jednotka, která přijímá a poskytuje průtokový transfer (...)“⁸. Je to subjekt, jehož prostřednictvím je realizován převod peněžních prostředků, aniž by tento subjekt mohl ovlivnit jejich výši a stanovení příjemce peněžních prostředků. V některých rozhodnutích může být formálně uvedena VÚJ jako příjemce konkrétního transferu, avšak z obsahu takového rozhodnutí nebo jeho přílohy může vyplynout, že je ve skutečnosti pouze zprostředkovatelem. Proto o tomto transferu neúčtuje s dopadem do svého výsledku hospodaření, nýbrž výhradně prostřednictvím SÚ rozvahy.

1.7 Investiční transfer

Investičním transferem je „(...) transfer, který je určen k financování dlouhodobého majetku příjemce, který tento dlouhodobý majetek pořizuje, s výjimkou drobného dlouhodobého majetku.“⁹.

IFRS umožňují dva účetní přístupy k investičním transferům. První se i u nás používá v případě podnikatelských účetních jednotek a spočívá ve snížení ocenění pořizovaného dlouhodobého majetku o výši tohoto transferu – dochází k přímé kompenzaci ocenění příslušného majetku a také přímé kompenzaci dopadu do výsledku hospodaření. Druhý přístup spočívající **v časovém rozlišování transferu a zachování ocenění pořizovaného dlouhodobého majetku v celé výši** je však jediným, který umožňují standardy IPSAS a také **jediný, který umožňuje účetní legislativa**. V tomto případě nedochází ke kompenzaci ocenění příslušného majetku, ale pouze k nepřímé kompenzaci celkového dopadu do výsledku hospodaření.

V rámci transferového vztahu příjemce investičního transferu nejenže přijímá na svůj bankovní účet peněžní prostředky, ale současně se tím implicitně zavazuje za tyto peněžní prostředky pořídit majetek, se kterým bude poskytovat veřejnou službu. Poskytování takové veřejné služby bylo primárním zájmem poskytovatele takového transferu, jinými slovy typickým účelem tohoto transferu, např. dotace. Toto zavázání se příjemcem může být i explicitní, kdy je poskytovatelem transferu jeho příjemci stanovena formální doba udržitelnosti, tedy doba, během které je možné využívat pořízený majetek výhradně pro ryzí veřejnou službu za velmi úzce a explicitně stanovených podmínek. Tato explicitní doba udržitelnosti však pokrývá **většinou pouze část celé doby použitelnosti** daného majetku.

Pro účetní zachycení je však klíčový spíše implicitní, tedy ekonomický závazek příjemce. Tento závazek je pojat širěji (a déle) než pouze jako formální doba udržitelnosti, a to na celou dobu použitelnosti pořízeného majetku. Zjednodušeně lze říct, že na úrovni rozvahy příjemce investičního transferu vzniká současně aktivum jako nástroj k poskytování veřejné služby a závazek tuto veřejnou službu poskytovat, v obou případech z časového hlediska po celou dobu použitelnosti tohoto aktiva. Jde tedy o dobře známý dvojediný (bilanční) účetní pohled na tutéž transakci přijetí investičního transferu.

⁸ Bod 3.1. písm. e) ČÚS č. 703 – Transfery.

⁹ Bod 3.1. písm. f) ČÚS č. 703 – Transfery.

Účetní případy tedy nastávají i v průběhu užívání majetku pořízeného z přijatého investičního transferu. Primárním bodem pro účetní zachycení je identifikace okamžiku (událost), ve kterém VÚJ, příjemci transferu, vzniká výnos. Tím je účetní období, ve kterém tento příjemce splní povinnost poskytnout veřejnou službu prostřednictvím získaného (pořízeného) dlouhodobého majetku, nikoliv okamžik, kdy příjemce přijal na svůj bankovní účet peněžní prostředky určené na pořízení tohoto majetku, ani okamžik, kdy tento majetek skutečně pořídil. Výnos tedy uzná (vykáže) k okamžiku částečného zániku závazku poskytnout veřejnou službu, jehož vznik je popsán v předchozím odstavci. K tomuto časovému rozlišení nepoužije *SÚ 384 – Výnosy příštích období*, ale *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku*, který je mu z hlediska své interpretace velmi podobný.

Dalším krokem je k tomuto výnosu přiřadit ve věcné a časové souvislosti náklad, který vyjadřuje, co bylo nezbytné u příjemce vynaložit a obětovat, aby se zbavil dané části závazku poskytnout veřejnou službu. V ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje je uvedeno několik SÚ nákladů, které se za takový náklad považují. V praxi jde nejčastěji o *SÚ 551 – Odpisy dlouhodobého majetku*, neboť prostřednictvím odpisů je vyjádřeno skutečné využití (částečné odčerpání využitelného potenciálu díky využití) dlouhodobého majetku za konkrétní období, v těchto případech využití k poskytování veřejné služby. Jinými slovy, aby příjemce transferu dosáhl výnosu z dílčího zániku závazku poskytnout veřejnou službu, musel tomu obětovat část využitelného potenciálu dlouhodobého majetku, kterýžto majetek pořídil z transferu, s jehož přijetím na sebe příjemce tento závazek vzal. Tento přístup volí ve svých účetních předpisech pro veřejný sektor například také Slovenská republika, používá jej i Evropská komise.

Určitou ne zcela koncepční výjimkou jsou organizační složky státu, které aktuálně neúčtují o časovém rozlišení přijatých investičních transferů. O přijetí investičního transferu samozřejmě účtují, avšak prostřednictvím *SÚ 401 – Jmění účetní jednotky*.

Podrobná pravidla týkající se časového rozlišování investičních transferů jsou zatím rozdělená do několika ČÚS, nejpodrobněji jsou upraveny v ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje.

Obdobně postupuje také příjemce transferu určeného na zásoby, pokud by takový postup nebyl neefektivní. Takový transfer časově rozliší nikoliv prostřednictvím *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku*, ale prostřednictvím *SÚ 384 – Výnosy příštích období*, a to ve věcné a časové souvislosti se spotřebou, příp. prodejem příslušných zásob. A nakonec, obdobně jako u zásob postupuje také příjemce transferu určeného na služby. Tyto situace nejsou obvykle z praktického pohledu považovány za časté. Je však zcela běžné poskytnutí transferu jeho příjemci k zajištění jeho provozu, neboli tzv. „na provoz“. Je-li v tomto „provozu“ významnější podíl nákladů na spotřebu zásob či na spotřebu služeb, ke kterému dojde v některém z účetních období následujících po období poskytnutí uvedeného transferu „na provoz“, je třeba nejpozději v rámci závěrkových operací prostřednictvím *SÚ 384 – Výnosy příštích období* na straně příjemce dopad přijatého transferu do jeho výnosů časově rozlišit.

Toto pravidlo o časovém rozlišení může použít také poskytovatel těchto transferů. **Ten aplikuje pravidlo pro časové rozlišování poskytnutých transferů pouze přiměřeně,** tedy pouze do doby předcházející vypořádání transferu (prostřednictvím *SÚ 381 – Náklady příštích období*). Platí to nejen pro transfery investiční, ale i pro ty určené na zásoby nebo služby.

1.8 Dlouhodobé nebo krátkodobé pohledávky a závazky

V souladu s ustanovením § 19 odst. 8 zákona o účetnictví je rozhodnutí o vykazování pohledávek a závazků, včetně záloh, jako dlouhodobých, nebo krátkodobých závislé na jejich době splatnosti (je-li

doba splatnosti delší než 12 měsíců, jedná se o dlouhodobé pohledávky nebo závazky). Toto kritérium se aplikuje také na volbu SÚ pohledávek a závazků z titulu transferů.

Uvedené kritérium se použije obdobně i v případě podmíněných pohledávek a podmíněných závazků z titulu transferů, kdy je doba 12 měsíců vztahována k období mezi okamžikem provedení účetního zápisu v knize podrozvahových účtů a okamžikem provedení účetního zápisu v hlavní knize (vazba podmíněné pohledávky a pohledávky). Avšak o snížení podmíněné pohledávky nebo podmíněného závazku se v případě vypořádávaných transferů účtuje současně s okamžikem účtování o přijaté nebo poskytnuté záloze (u příjemce transferu vazba podmíněné pohledávky a závazku z přijaté zálohy na transfery, nebo u poskytovatele transferu vazba podmíněného závazku a pohledávky z poskytnuté zálohy na transfer). Jde o výjimku z obecného ustanovení bodu 5.4. ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech v souladu s ustanoveními ČÚS č. 703 – Transfery, a to z důvodu vyšší vypovídací schopnosti takového postupu¹⁰.

¹⁰ Zejména bod 4.10. ČÚS č. 703 – Transfery.

2 Okamžik uskutečnění účetního případu

Zápisy v knize podrozvahových účtů a okamžik uskutečnění účetního případu upravuje ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech.

Obecné pravidlo stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu definuje ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech tak, že „(...) účetní jednotka posoudí, zda:

- a) **nastala určitá právní skutečnost**, například došlo k právnímu úkonu učiněnému buď účetní jednotkou, nebo jinou osobou,
- b) **byla s touto právní skutečností účetní jednotka seznámena** nebo je možné oprávněně požadovat po účetní jednotce, aby se s touto skutečností seznámila,
- c) **je informace o této skutečnosti významná a**
- d) **náklady na získání informace nepřevyšují přínos plynoucí z této informace.**¹¹

Tedy aby účetní případ nastal, musejí být všechny čtyři výše uvedené podmínky současně splněny. Platí to i v případě transferů. Výše citované ustanovení je ještě v témže ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech¹² doplněno demonstrativním výčtem okamžiků, které se za okamžik uskutečnění účetního případu vždy považují, kdy se v daných případech předpokládá automaticky splnění všech čtyř výše zmíněných podmínek. Další okamžiky uskutečnění účetních případů stanovují nebo vyplývají z ustanovení dalších ČÚS, včetně v případě transferů ČÚS č. 703 – Transfery.

Typické okamžiky uskutečnění účetního případu podle ČÚS č. 703 – Transfery jsou:

Na straně příjemce transferu:

- **Podmíněná pohledávka – přírůstek:** okamžik schválení žádosti o transfer, příp. okamžik podání žádosti o poskytnutí transferu.
- **Pohledávka – dohadný účet – přírůstek:** okamžik sestavení účetní závěrky a/nebo okamžik zařazení dlouhodobého majetku financovaného z transferu do užívání.
- **Pohledávka – jistá výše – přírůstek:** okamžik schválení žádosti o transfer (zejména v případě transferů bez vypořádání), nebo okamžik vypořádání.
- **Přijatá záloha – přírůstek:** okamžik přijetí peněžních prostředků na bankovní účet v případě transferů podléhajících vypořádání.
- **Podmíněná pohledávka – úbytek:** okamžik schválení žádosti o poskytnutí transferu, pokud byla podmíněná pohledávka zaúčtována k okamžiku podání žádosti o poskytnutí transferu, v nižší než požadované výši a/nebo
 - u transferu bez vypořádání zejména okamžik přírůstku pohledávky – dohadný účet a/nebo okamžik přírůstku pohledávky – jistá výše,
 - u transferu s vypořádáním v období, ve kterém byl transfer poskytnut, zejména okamžik přírůstku přijaté zálohy a/nebo okamžik přírůstku pohledávky – jistá výše,
 - u transferu s vypořádáním v některém z období následujících po období poskytnutí transferu zejména okamžik přírůstku přijaté zálohy a/nebo okamžik přírůstku pohledávky – jistá výše.
- **Pohledávka – dohadný účet – úbytek:** okamžik přírůstku pohledávky – jistá výše.

¹¹ Bod 6.2. ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech.

¹² Bod 6.3. ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech.

- **Pohledávka – jistá výše – úbytek:** okamžik vypořádání a/nebo okamžik přijetí peněžních prostředků na bankovní účet nebo do pokladny.
- **Přijatá záloha – úbytek:** okamžik vypořádání a/nebo okamžik úbytku peněžních prostředků z bankovního účtu (vratka nespotřebované zálohy na transfer).

Na straně poskytovatele transferu:

- **Podmíněný závazek – přírůstek:** okamžik schválení žádosti o transfer, příp. okamžik přijetí žádosti o poskytnutí transferu.
- **Závazek – dohadný účet – přírůstek:** okamžik sestavení účetní závěrky a/nebo okamžik zařazení dlouhodobého majetku financovaného z transferu příjemcem do užívání.
- **Závazek – jistá výše – přírůstek:** okamžik schválení žádosti o transfer (zejména v případě transferů bez vypořádání), nebo okamžik vypořádání.
- **Poskytnutá záloha – přírůstek:** okamžik poskytnutí peněžních prostředků z bankovního účtu v případě transferů podléhajících vypořádání.
- **Podmíněný závazek – úbytek:** okamžik schválení žádosti o poskytnutí transferu, pokud byl podmíněný závazek záúčtován k okamžiku přijetí žádosti o poskytnutí transferu, v nižší než požadované výši a/nebo
 - u transferu bez vypořádání zejména okamžik přírůstku závazku – dohadný účet a/nebo okamžik přírůstku závazku – jistá výše,
 - u transferu s vypořádáním v období, ve kterém byl transfer poskytnut zejména okamžik přírůstku poskytnuté zálohy a/nebo okamžik přírůstku závazku – jistá výše,
 - u transferu s vypořádáním v některém z období následujících po období poskytnutí transferu zejména okamžik přírůstku poskytnuté zálohy a/nebo okamžik přírůstku závazku – jistá výše.
- **Závazek – dohadný účet – úbytek:** okamžik přírůstku závazku – jistá výše.
- **Závazek – jistá výše – úbytek:** okamžik vypořádání a/nebo okamžik poskytnutí peněžních prostředků z bankovního účtu nebo z pokladny.
- **Poskytnutá záloha – úbytek:** okamžik vypořádání a/nebo okamžik přírůstku peněžních prostředků na bankovní účet (vratka nespotřebované zálohy na transfer).

Významnost informace o skutečnosti, která je předmětem účetnictví, je dle ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech¹³ obecně posuzována ve vztahu k jejímu uživateli a možnosti ovlivnění jeho úsudku nebo rozhodování. Jde tedy v principu o záležitost odborného úsudku VÚJ. Pouze v některých případech stanovuje účetní legislativa hladinu významnosti (resp. stanovuje, co je vždy efektivní), a to kvůli zajištění požadované míry srovnatelnosti očekávané ze strany uživatelů informací z účetních závěrek VÚJ, včetně konsolidované účetní závěrky za Českou republiku. Takovým případem je např. výše popsané závazně vyžadované časové rozlišování přijatých investičních transferů.

Účtovat o uvedených skutečnostech lze pouze na základě průkazných účetních záznamů. Nelze však vyloučit, že vybavenost těmito průkaznými účetními záznamy nutnými pro účtování o jednotlivých účetních případech bude na straně poskytovatele jiná než na straně příjemce transferu. Typicky bude

¹³ Bod 6.5. ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech.

lepší na straně příjemce. Zákonem o účetnictví stanovená nutnost účtování výhradně podle účetních záznamů, které jsou průkazné, však ani na straně poskytovatele není dotčena.

Příklad – dobrá praxe:

Příjemce „ex ante“ dotace má například na základě podmínek, které jsou součástí rozhodnutí, každoroční povinnost informovat poskytovatele dotace o výši spotřebovaných peněžních prostředků, čímž dochází k vykázání stejné výše na dohadných položkách jak na straně příjemce, tak na straně poskytovatele.

3 Obecná pravidla účtování transferů

Účtování transferů je v této kapitole rozděleno dle jednotlivých účastníků – účtování na straně **příjemce** transferu a **poskytovatele** transferu. Dále je zde popsán postup účtování **průtokového transferu**.

Při volbě příslušného SÚ pohledávek nebo závazků je v případě průtokového transferu rozhodující pozice skutečného poskytovatele nebo konečného příjemce transferu, nikoli zprostředkovatele transferu.

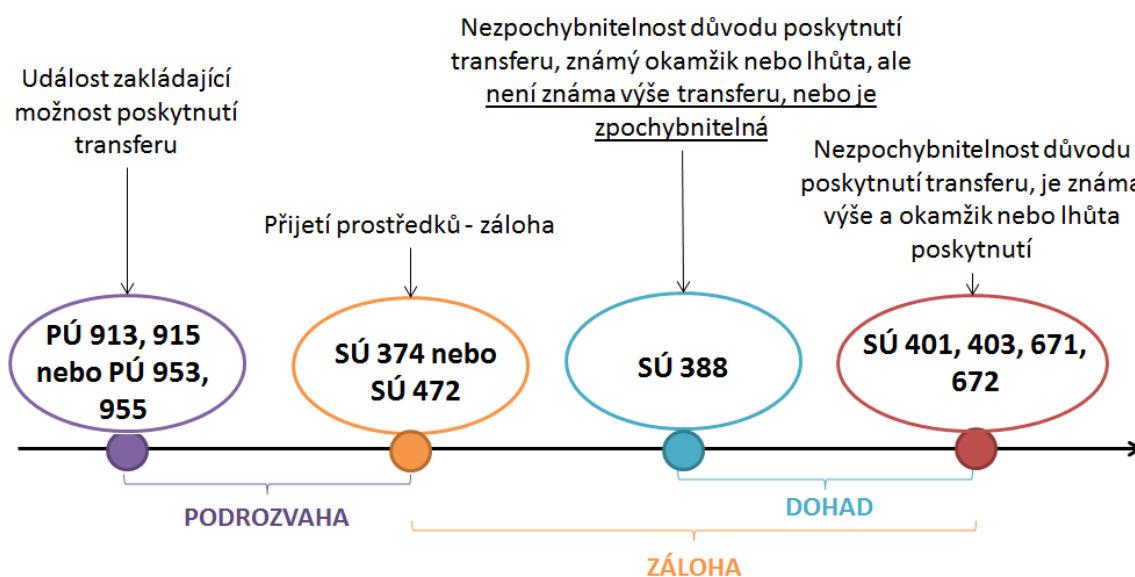
Příklad:

Ministerstvo financí poskytuje z kapitoly Všeobecná pokladní správa účelovou dotaci na výdaje spojené s volbami do zastupitelstev v obcích, a to prostřednictvím krajů. Obec jako příjemce transferu účtuje zejména při finančním vypořádání této dotace o pohledávce z titulu tohoto přijatého transferu prostřednictvím *SÚ 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi*.

3.1 Účtování u příjemce transferu

Použití příslušných PÚ a SÚ příjemcem transferu zobrazuje následující schéma. To zobrazuje základní princip účetního zachycení a pro komplexní pochopení problematiky je nutné jej číst současně s dalšími pravidly uvedenými v této kapitole.

Schéma 1 Účtování transferu na straně příjemce, kdy je transfer realizován formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti vypořádání (ex ante)



V okamžiku vzniku dostatečně určité a významné události, která zakládá možnost přijetí transferu, účtuje příjemce o podmíněné pohledávce, a to odlišně dle toho, zda se jedná o transfer ze zahraničí, či nikoli.

Pokud příjemce transferu zjistí, že sice nastaly skutečnosti, ze kterých vyplývá nezpochybnitelnost důvodu poskytnutí transferu a okamžik nebo lhůta poskytnutí transferu, ale není známa jeho výše nebo je tato výše zpochybnitelná, účtuje příjemce o odhadu této částky prostřednictvím *SÚ 388 – Dohadné účty aktivní*, a to nejpozději ke každému rozvahovému dni, který předchází okamžiku vypořádání.

V případě transferu, který je realizován formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování nejpozději k okamžiku provedení finančního vypořádání, musí příjemce o této záloze účtovat. Pokud se však nejedná o transfer s poskytnutím peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování, tak o záloze samozřejmě účtováno nebude.

Ke snížení podmíněné pohledávky dochází k okamžiku přijetí zálohy nebo účtování o skutečnostech, které svědčí o jistotě obdržení transferu, jeho výše i času. Dále dojde k vypořádání transferu a případné zálohy. Všechny tyto skutečnosti jsou zde uvedeny včetně konkrétních SÚ v obvyklém, nikoliv však jediném možném pořadí.

3.1.1 Neinvestiční transfery

1) Podmíněná pohledávka¹⁴

- a. Poskytovatel má sídlo v zahraničí

Použité účty:

PÚ 913 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů

PÚ 953 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů

PÚ 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|-----------|-----|----------|
| 913 (953) | 999 | |

- b. Poskytovatel nemá sídlo v zahraničí

Použité účty:

PÚ 915 – Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů

PÚ 955 – Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů

PÚ 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|-----------|-----|----------|
| 915 (955) | 999 | |

2) Přijatá záloha¹⁵

Použité účty:

SÚ 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery

SÚ 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

¹⁴ Bod 4.5. a 4.6. ČÚS č. 703 – Transfery.

¹⁵ Bod 3.4. ČÚS č. 703 – Transfery.

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------------|-----------|----------|
| Bankovní účet | 374 (472) | |

3) Snížení podmíněné pohledávky v knize podrozvahových účtů¹⁶

Použité účty:

PÚ 913 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů

PÚ 915 – Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů

PÚ 953 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů

PÚ 955 – Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů

PÚ 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------|------------------------------|----------|
| 999 | 913 (953), nebo 915 (955) | |

4) Odhad¹⁷

Prostřednictvím dohadného účtu zde dochází k časovému rozlišení dopadu do výnosů příjemce transferu, a to ve věcné a časové souvislosti s náklady, na jejichž pokrytí byl příslušný transfer jeho poskytovatelem určen.

Použité účty:

SÚ 388 – Dohadné účty aktivní

SÚ 671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů

SÚ 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------|-----------|----------|
| 388 | 671 (672) | |

5) Vypořádání transferu¹⁸

- a. Pokud nebylo účtováno prostřednictvím SÚ 388 – Dohadné účty aktivní

Použité účty:

SÚ 344 – Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce

SÚ 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi

SÚ 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi

SÚ 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery

SÚ 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

SÚ 671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů

SÚ 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů

¹⁶ Bod 4.10. ČÚS č. 703 – Transfery.

¹⁷ Bod 4.7. ČÚS č. 703 – Transfery.

¹⁸ Bod 4.8. ČÚS č. 703 – Transfery.

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 344 (346, 348) | 671 (672) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu neinvestičního transferu je nižší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne přeplatek |
| 374 (472) | Bankovní účet | úhrada přeplatku |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|--|
| 344 (346, 348) | 671 (672) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu neinvestičního transferu je vyšší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne nárok na inkaso doplatku |
| Bankovní účet | 344 (346, 348) | inkaso doplatku |

- b. Pokud bylo účtováno prostřednictvím SÚ 388 – Dohadné účty aktivní

Použité účty:

SÚ 344 – Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce

SÚ 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi

SÚ 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi

SÚ 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery

SÚ 388 – Dohadné účty aktivní

SÚ 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

SÚ 671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů

SÚ 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů

Postup účtování:

- V případě, že odhadovaná výše přijatého neinvestičního transferu je vyšší než skutečná částka přijatého neinvestičního transferu

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 671 (672) | 388 | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 344 (346, 348) | 388 | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu neinvestičního transferu je nižší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne přeplatek |
| 374 (472) | Bankovní účet | úhrada přeplatku |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|--|
| 671 (672) | 388 | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 344 (346, 348) | 388 | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu neinvestičního transferu je vyšší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne nárok na inkaso doplatku |
| Bankovní účet | 344 (346, 348) | inkaso doplatku |

- V případě, že odhadovaná výše přijatého neinvestičního transferu je nižší než skutečná částka přijatého neinvestičního transferu

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 344 (346, 348) | 671 (672) | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 344 (346, 348) | 388 | v částce odpovídající původnímu odhadu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu neinvestičního transferu je nižší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne přeplatek |
| 374 (472) | Bankovní účet | úhrada přeplatku |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|--|
| 344 (346, 348) | 671 (672) | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 344 (346, 348) | 388 | v částce odpovídající původnímu odhadu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu neinvestičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu neinvestičního transferu je vyšší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne nárok na inkaso doplatku |
| Bankovní účet | 344 (346, 348) | inkaso doplatku |

3.1.2 Investiční transfery

1) Podmíněná pohledávka¹⁹

- a. Poskytovatel má sídlo v zahraničí

Použité účty:

PÚ 913 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů

PÚ 953 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů

PÚ 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|-----------|-----|----------|
| 913 (953) | 999 | |

- b. Poskytovatel nemá sídlo v zahraničí

Použité účty:

PÚ 915 – Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů

PÚ 955 – Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů

PÚ 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|-----------|-----|----------|
| 915 (955) | 999 | |

2) Přijatá záloha²⁰

Použité účty:

SÚ 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery

SÚ 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------------|-----------|----------|
| Bankovní účet | 374 (472) | |

¹⁹ Bod 4.5. a 4.6. ČÚS č. 703 – Transfery.

²⁰ Bod 3.4. ČÚS č. 703 – Transfery.

3) Snížení podmíněné pohledávky v knize podrozvahových účtů²¹

Použité účty:

PÚ 913 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů

PÚ 915 – Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů

PÚ 953 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů

PÚ 955 – Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů

PÚ 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------|------------------------------|----------|
| 999 | 913 (953), nebo 915 (955) | |

4) Odhad²²

Prostřednictvím dohadného účtu zde dochází k časovému rozlišení vzniku závazku poskytnutí veřejné služby, a to ve věcné a časové souvislosti s výší investovaných prostředků za účelem pořízení příslušného majetku.

Použité účty:

SÚ 388 – Dohadné účty aktivní

SÚ 401 – Jmění účetní jednotky

SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------|-----------|----------|
| 388 | 401 (403) | |

5) Vypořádání transferu²³

- a. Pokud nebylo účtováno prostřednictvím SÚ 388 – Dohadné účty aktivní

Použité účty:

SÚ 344 – Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce

SÚ 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi

SÚ 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi

SÚ 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery

SÚ 401 – Jmění účetní jednotky

SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

SÚ 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

²¹ Bod 4.10. ČÚS č. 703 – Transfery.

²² Bod 4.7. ČÚS č. 703 – Transfery.

²³ Bod 4.8. ČÚS č. 703 – Transfery.

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 344 (346, 348) | 401 (403) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu investičního transferu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu investičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu investičního transferu je nižší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne přeplatek |
| 374 (472) | Bankovní účet | úhrada přeplatku |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 344 (346, 348) | 401 (403) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu transferu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu investičního transferu je vyšší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne nárok na inkaso doplatku |
| Bankovní účet | 344 (346, 348) | inkaso doplatku |

- b. Pokud bylo účtováno prostřednictvím SÚ 388 – Dohadné účty aktivní

Použité účty:

SÚ 344 – Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce

SÚ 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi

SÚ 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi

SÚ 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery

SÚ 388 – Dohadné účty aktivní

SÚ 401 – Jmění účetní jednotky

SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

SÚ 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

Postup účtování:

- V případě, že odhadovaná výše přijatého investičního transferu je vyšší než skutečná částka přijatého investičního transferu

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 401 (403) | 388 | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 344 (346, 348) | 388 | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu investičního transferu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu investičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu investičního transferu je nižší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne přeplatek |
| 374 (472) | Bankovní účet | úhrada přeplatku |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|--|
| 401 (403) | 388 | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 344 (346, 348) | 388 | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu investičního transferu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu investičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu investičního transferu je vyšší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne nárok na inkaso doplatku |
| Bankovní účet | 344 (346, 348) | Inkaso doplatku |

- V případě, že odhadovaná výše přijatého investičního transferu je nižší než skutečná částka přijatého investičního transferu

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 344 (346, 348) | 401 (403) | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 344 (346, 348) | 388 | v částce odpovídající původnímu odhadu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu investičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu investičního transferu je nižší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne přeplatek |
| 374 (472) | Bankovní účet | úhrada přeplatku |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|--|
| 344 (346, 348) | 401 (403) | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 344 (346, 348) | 388 | v částce odpovídající původnímu odhadu |
| 374 (472) | 344 (346, 348) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši pohledávky z titulu investičního transferu, maximálně do výše částky přijatých záloh; pohledávka z titulu investičního transferu je vyšší než závazek z titulu přijatých záloh, příjemci tedy vznikne nárok na inkaso doplatku |
| Bankovní účet | 344 (346, 348) | inkaso doplatku |

- V případě nepřesnosti odhadu výše přijatého investičního transferu zjištěné až po zařazení příslušného majetku do užívání podle bodu 4.2.6. ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje (k okamžiku zařazení do užívání je nejen stanoveno ocenění příslušného majetku, ale současně také výše přijatého investičního transferu na *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku*, tedy tento účetní zápis nemění výši transferového podílu)

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|-----------|-----|---|
| 671 (672) | 403 | v případě, kdy odhadovaná výše přijatého investičního transferu byla vyšší než skutečná částka přijatého investičního transferu |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------|-----------|---|
| 403 | 671 (672) | v případě, kdy odhadovaná výše přijatého investičního transferu byla nižší než skutečná částka přijatého investičního transferu |

3.1.2.1 Transferový podíl

Jak již bylo zmíněno výše, u investičních transferů je nutné na straně příjemce provést precizní časové rozlišení dopadu do jeho výnosů, a to prostřednictvím *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku*. Toto časové rozlišení je v ČÚS řešeno technicky pomocí tzv. transferového podílu. Jedná se o „(...) podíl přijatého investičního transferu k pořizovací ceně tohoto majetku; v případě technického zhodnocení dlouhodobého majetku, který je odpisován, se k okamžiku zařazení tohoto technického zhodnocení do užívání nově stanoví transferový podíl jako podíl dosud časově nerozlišené výše přijatého investičního transferu na pořízení příslušného dlouhodobého majetku i na jeho technické zhodnocení, k pořizovací ceně zvýšené o technické zhodnocení a snižené o výši opravek a opravných položek k tomuto majetku k okamžiku zařazení tohoto technického zhodnocení do užívání (...)“²⁴.

Některé ekonomické informační systémy mohou se stejným výsledkem využívat i jiných algoritmů, klíčový je správný výsledek, tj. správná alikvotní část přijatého investičního transferu vykázaná ve výkazu zisku a ztráty příjemce transferu jako výnos v příslušném účetním období. **Postup účtování je vždy stejný, a to zápis na stranu MÁ DÁTI *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného *SÚ účtové skupiny 67 – Výnosy z transferů*.**

²⁴ Bod 3.1. písm. e) ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.

Příklad:

Územní samosprávný celek buduje v roce 2020 in-line dráhu za 36 mil. Kč. Na tuto in-line dráhu dostala VÚJ dotaci ze SFDI 12 mil. Kč a z EU 15 mil. Kč zálohově předem, zbytek hradí z vlastních prostředků. Všechny transfery jsou vypořádávané do konce roku 2020. Veškeré peněžní prostředky byly na stavbu utraceny, žádné nezbyly ani nebyly vráceny poskytovatelům. In-line dráha (tj. stavba) byla uvedena do provozu na konci roku 2020, předpokládá se její přibližně rovnoměrné využívání po celou dobu použitelnosti, která je odhadována na 10 let (zjednodušení pro zvýšení přehlednosti příkladu).

Popis účetního případu – PŘÍJEMCE

Rok 2020:

| | | |
|--|----------------|----------------------|
| Přijatý transfer – záloha od SFDI | 12 mil. | Bankovní účet // 374 |
| Přijatý transfer – záloha od EU | 15 mil. | Bankovní účet // 374 |
| Předpis závazku – přijatá fa za výstavbu in-line dráhy | 36 mil. | 042 // 321 |
| 5. 12. 2020 in-line dráha zařazena do užívání | 36 mil. | 021 // 042 |
| 5. 12. 2020 tvorba dohadných účtů | 27 mil. | 388 // 403 |
| Zaplacena faktura za výstavbu in-line dráhy | 36 mil. | 321 // Bankovní účet |
| Vypořádání – pohledávka vůči poskytovatelům | 27 mil. | 346 // 388 |
| Vypořádání – zúčtování přijatých záloh | 27 mil. | 374 // 346 |

Rok 2021:

| | | |
|---|-----------------|------------|
| Roční odpis in-line dráhy | 3,6 mil. | 551 // 081 |
| Časové rozlišení přijatého investičního transferu | 2,7 mil. | 403 // 672 |

3.1.2.2 Účtování časového rozlišování transferu na zásoby

Příklad:

VÚJ přijala v roce 2020 dotaci ve výši 100 tis. Kč určenou na pořízení informačních letáků pro veřejnost (příjemce již nemusí zapojit žádné vlastní prostředky). Vypořádání proběhne na konci roku 2020. Dle vnitřního předpisu VÚJ jsou letáky považovány za materiál a účtují se způsobem B (periodickým). Během roku 2020 byly všechny letáky pořízeny za 95 tis. Kč, ale rozdána byla pouze pětina z nich. Předpoklad VÚJ vyplývající ze záměru a účelu operace (předběžná řídicí kontrola) je, že zbytek letáků bude rozdán v roce 2021.

Popis účetního případu – PŘÍJEMCE

Rok 2020:

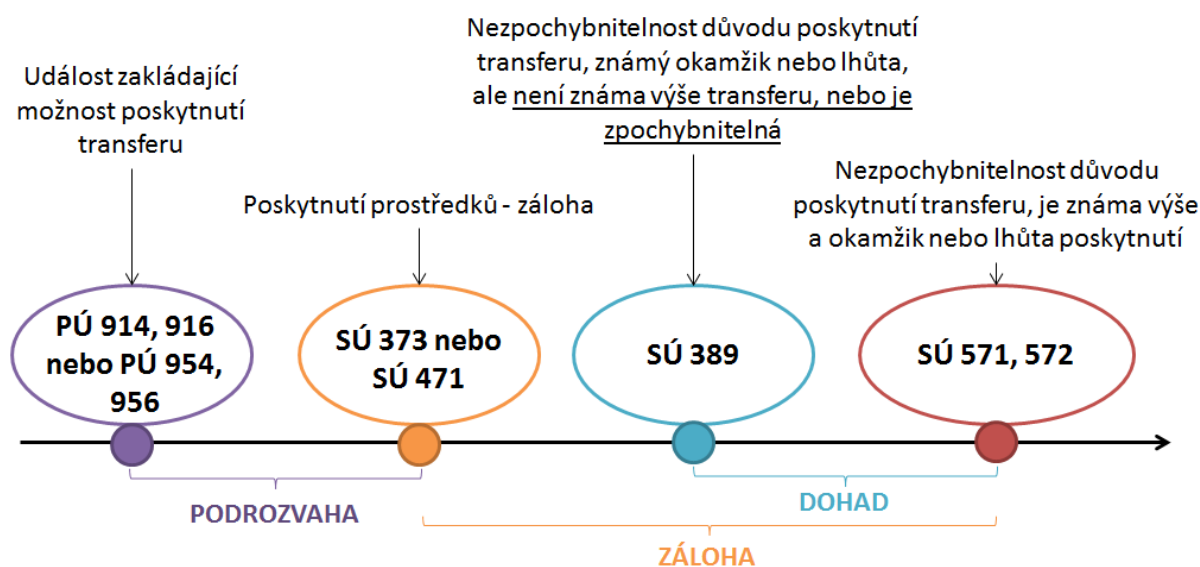
| | | |
|--|-----------------|----------------------|
| Přijetí zálohy na transfer – dotace na letáky | 100 tis. | Bankovní účet // 374 |
| Předpis závazku – nákup letáků na fakturu | 95 tis. | 501 // 321 |
| Zaplacena faktura za letáky | 95 tis. | 321 // Bankovní účet |
| Skladová evidence – zůstatek letáků k 31. 12. 2020 | 76 tis. | 112 // 501 |

| | | |
|--|---------|----------------------|
| Vypořádání – pohledávka vůči poskytovateli | 95 tis. | |
| – výnos roku 2020 | 19 tis. | 346 // 672 |
| – časové rozlišení transferu | 76 tis. | 346 // 384 |
| – záloha na transfer | 95 tis. | 374 // 346 |
| – úhrada přeplatku | 5 tis. | 374 // Bankovní účet |
| Rok 2021: | | |
| Časové rozlišení transferu – výnos roku 2021 | 76 tis. | 384 // 672 |
| Skladová evidence – zůstatek letáků k 31. 12. 2021 = 0 | 76 tis. | 501 // 112 |

3.2 Účtování u poskytovatele transferu

Použití příslušných PÚ a SÚ poskytovatelem transferu zobrazuje následující schéma. To zobrazuje základní princip účetního zachycení a pro komplexní pochopení problematiky je nutné jej číst současně s dalšími pravidly uvedenými v této kapitole.

Schéma 2 Účtování transferu na straně poskytovatele, kdy je transfer realizován formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti vypořádání (ex ante)



Došlo-li ke skutečnosti, která je natolik určitá a významná, že zakládá možnost poskytnutí určitého transferu příjemci, účtuje poskytovatel o podmíněném závazku, a to odlišně dle toho, zda se jedná o transfer poskytnutý do zahraničí, či nikoli.

Pokud poskytovatel transferu zjistí, že sice nastaly skutečnosti, ze kterých vyplývá nezpochybnitelnost důvodu poskytnutí transferu a okamžik nebo lhůta poskytnutí transferu, ale není známa jeho výše nebo je tato výše zpochybnitelná, účtuje poskytovatel o odhadu této částky prostřednictvím **SÚ 389 – Dohadné účty pasivní**, a to nejpozději ke každému rozvahovému dni, který předchází okamžiku vypořádání.

V případě transferu, který je realizován formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování nejpozději k okamžiku provedení finančního vypořádání, musí poskytovatel o těchto peněžních prostředcích účtovat jako o záloze. Pokud se však nejedná o transfer s poskytnutím peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování, tak o záloze samozřejmě účtováno nebude.

Ke snížení podmíněného závazku dochází k okamžiku poskytnutí zálohy nebo účtování o skutečnostech, které svědčí o jistotě poskytnutí transferu, jeho výše i času. Dále dojde k vypořádání transferu a případné zálohy. Všechny tyto skutečnosti jsou zde uvedeny včetně konkrétních SÚ v obvyklém, nikoliv však jediném možném pořadí.

1) Podmíněný závazek²⁵

a. Příjemce se sídlem v zahraničí

Použité účty:

PÚ 914 – Krátkodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů

PÚ 954 – Dlouhodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů

PÚ 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------|-----------|----------|
| 999 | 914 (954) | |

b. Příjemce nemá sídlo v zahraničí

Použité účty:

PÚ 916 – Ostatní krátkodobé podmíněné závazky z transferů

PÚ 956 – Ostatní dlouhodobé podmíněné závazky z transferů

PÚ 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------|-----------|----------|
| 999 | 916 (956) | |

2) Poskytnutá záloha²⁶

Použité účty:

SÚ 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery

SÚ 471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|-----------|---------------|----------|
| 373 (471) | Bankovní účet | |

²⁵ Bod 4.1. a 4.2. ČÚS č. 703 – Transfery.

²⁶ Bod 3.4. ČÚS č. 703 – Transfery.

3) Odhad²⁷

Prostřednictvím dohadného účtu zde dochází k časovému rozlišení vzniku závazku poskytnutí veřejné služby na straně příjemce transferu, a to ve věcné a časové souvislosti s výší spotřebovaných prostředků (tj. oprávněných k vyúčtování). Je úkolem a současně výzvou pro poskytovatele transferu si zajistit průkazným způsobem tuto informaci od příjemce transferu.

Použité účty:

SÚ 389 – Dohadné účty pasivní

SÚ 571 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery

SÚ 572 – Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|-----------|-----|----------|
| 571 (572) | 389 | |

4) Snížení podmíněného závazku v knize podrozvahových účtů²⁸

Použité účty:

PÚ 914 – Krátkodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů

PÚ 916 – Ostatní krátkodobé podmíněné závazky z transferů

PÚ 954 – Dlouhodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů

PÚ 956 – Ostatní dlouhodobé podmíněné závazky z transferů

PÚ 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|------------------------------|-----|----------|
| 914 (954), nebo 916 (956) | 999 | |

5) Vypořádání transferu²⁹

- a. poskytovatel neúčtoval prostřednictvím SÚ 389

Použité účty:

SÚ 345 – Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce

SÚ 347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím

SÚ 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím

SÚ 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery

SÚ 471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery

SÚ 571 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery

SÚ 572 – Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------|-----|----------|
|---------|-----|----------|

²⁷ Bod 4.3. ČÚS č. 703 – Transfery.

²⁸ Bod 4.10. ČÚS č. 703 – Transfery.

²⁹ Bod 4.3. ČÚS č. 703 – Transfery.

| | | |
|----------------|----------------|--|
| 571 (572) | 345 (347, 349) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu |
| 345 (347, 349) | 373 (471) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu, maximálně do výše částky poskytnutých záloh; závazek z titulu transferu je nižší než pohledávka z titulu poskytnutých záloh, příjemci tedy vznikne přeplatek |
| Bankovní účet | 373 (471) | inkaso přeplatku |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 571 (572) | 345 (347, 349) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu |
| 345 (347, 349) | 373 (471) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu, maximálně do výše částky poskytnutých záloh; závazek z titulu transferu je vyšší než pohledávka z titulu poskytnutých záloh, poskytovateli tedy vznikne povinnost uhradit příjemci doplatek |
| 345 (347, 349) | Bankovní účet | úhrada doplatku |

- b. poskytovatel účtoval prostřednictvím SÚ 389

Použité účty:

SÚ 345 – Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce

SÚ 347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím

SÚ 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím

SÚ 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery

SÚ 389 – Dohadné účty pasivní

SÚ 471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery

SÚ 571 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery

SÚ 572 – Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery

Postup účtování:

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|-----------|----------------|--|
| 389 | 345 (347, 349) | |
| 571 (572) | 345 (347, 349) | část transferu, která je vyšší než odhad |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|--|
| 389 | 345 (347, 349) | |
| 345 (347, 349) | 571 (572) | část transferu, která je nižší než odhad |

- V případě, že odhadovaná výše poskytnutého transferu je vyšší než skutečná částka poskytnutého transferu

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 389 | 571 (572) | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 389 | 345 (347, 349) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu |
| 345 (347, 349) | 373 (471) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu, maximálně do výše částky poskytnutých záloh; závazek z titulu transferu je vyšší než pohledávka z titulu poskytnutých záloh, poskytovateli tedy vznikne povinnost uhradit příjemci doplatek |
| 345 (347, 349) | Bankovní účet | úhrada doplatku |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|--|
| 389 | 571 (572) | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 389 | 345 (347, 349) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu |
| 345 (347, 349) | 373 (471) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu, maximálně do výše částky poskytnutých záloh; závazek z titulu transferu je nižší než pohledávka z titulu poskytnutých záloh, příjemci tedy vznikne přeplatek |
| Bankovní účet | 373 (471) | inkaso přeplatku |

- V případě, že odhadovaná výše poskytnutého transferu je nižší než skutečná částka poskytnutého transferu

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|---|
| 571 (572) | 345 (347, 349) | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 389 | 345 (347, 349) | v částce odpovídající původnímu odhadu |
| 345 (347, 349) | 373 (471) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu, maximálně do výše částky poskytnutých záloh; závazek z titulu transferu je vyšší než pohledávka z titulu poskytnutých záloh, poskytovateli tedy vznikne povinnost uhradit příjemci doplatek |
| 345 (347, 349) | Bankovní účet | úhrada doplatku |

nebo

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|--|
| 571 (572) | 345 (347, 349) | v částce odpovídající nepřesnému odhadu |
| 389 | 345 (347, 349) | v částce odpovídající původnímu odhadu |
| 345 (347, 349) | 373 (471) | v částce odpovídající nezpochybnitelné výši závazku z titulu transferu, maximálně do výše částky poskytnutých záloh; závazek z titulu transferu je nižší než pohledávka z titulu poskytnutých záloh, příjemci tedy vznikne přeplatek |
| Bankovní účet | 373 (471) | inkaso přeplatku |

3.3 Účtování u zprostředkovatele transferu

V případě průtokového transferu vstupuje do celého procesu mezi poskytovatele a příjemce ještě zprostředkovatel, skrze kterého skutečně dojde pouze k průtoku peněžních prostředků. Byť to není časté, zprostředkovatelem transferu může být i příspěvková organizace. Závazný vzor rozvahy pro příspěvkové organizace s touto situací však nepočítá a neumožňuje příspěvkové organizaci využití *SÚ 375 – Krátkodobé zprostředkování transferů*. V těchto případech se proto doporučuje použití *SÚ 345 – Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce*, *SÚ 347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím* nebo *SÚ 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím*.

Na straně poskytovatele dojde k zaúčtování poskytnutí průtokového transferu v souladu s ustanovením bodu 4.16. ČÚS č. 703 – Transfery stejně, jako v případě poskytnutí transferu přímo příjemci.

Zprostředkovatel transferu účtuje o zprostředkování průtokového transferu prostřednictvím následujících účtů, tedy nejprve o přijetí peněžních prostředků a později o jejich pozbytí.

Použité účty:

SÚ 345 – Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce
SÚ 347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím
SÚ 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím
SÚ 375 – Krátkodobé zprostředkování transferů
SÚ 475 – Dlouhodobé zprostředkování transferů

Postup účtování (s výjimkou příspěvkových organizací):

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------------|---------------|--|
| Bankovní účet | 375 (475) | SÚ 475 je určen pro potřeby Ministerstva financí |
| 375 (475) | Bankovní účet | |

Postup účtování (pro příspěvkové organizace):

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|----------------|----------------|----------|
| Bankovní účet | 345 (347, 349) | |
| 345 (347, 349) | Bankovní účet | |

4 Další situace v oblasti transferů

4.1 Investiční dotace či investiční příspěvek od zřizovatele pro jím zřizovanou příspěvkovou organizaci

Prostřednictvím *SÚ 401 – Jmění účetní jednotky* se v souladu s ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje účtuje dotace zřizovatele jeho příspěvkové organizaci určená na pořízení dlouhodobého majetku. Jedná se o významnou výjimku z definice transferu, kdy tato dotace nemá účetní režim transferů a postup jejího účtování nestanovuje tedy ČÚS č. 703 – Transfery, nýbrž právě ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje.

Použité účty:

SÚ 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi

SÚ 347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím

SÚ 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi

SÚ 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím

SÚ 401 – Jmění účetní jednotky

Postupy účtování – zřizovatel (poskytovatel transferu):

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|-----------|---------------|----------|
| 401 | 347 (349) | |
| 347 (349) | Bankovní účet | |

Postupy účtování – příspěvková organizace (příjemce transferu):

| MÁ DÁTI | DAL | Komentář |
|---------------|-----------|----------|
| 346 (348) | 401 | |
| Bankovní účet | 346 (348) | |

Upozornit lze dále na zpřesnění tohoto pravidla účinného od roku 2015. Dle něj tato výjimka z definice transferu pro tuto dotaci neplatí, došlo-li, či dojde-li u příslušného zřizovatele k přijetí prostředků za účelem jejich (částečného) dalšího poskytnutí právě zřizované příspěvkové organizaci se záměrem pořízení dlouhodobého majetku. Z pohledu tohoto zřizovatele pak má účetní režim transferu v souladu s ČÚS č. 703 – Transfery jak přijetí uvedených peněžních prostředků, tak poskytnutí peněžních prostředků zřizované příspěvkové organizaci (příp. pouze poskytnutí jejich části). Takovéto posouzení zřizovatelem je klíčové nejen pro řádné účetní zachycení a zobrazení v jeho účetní závěrce, ale stejně tak v účetní závěrce dotčené zřizované příspěvkové organizace. **Ta se o takovém posouzení zřizovatelem musí průkazně dovědět.**

4.2 Bezúplatný převod

S ohledem na ustanovení § 25 odst. 6 zákona o účetnictví musí VÚJ postupovat v případě oceňování bezúplatně převáděného dlouhodobého majetku mezi VÚJ tak, aby bylo možné zajistit návaznost na výši ocenění v účetnictví VÚJ, která o tomto majetku naposledy účtovala (v případě odpisovaného majetku navázat na výši ocenění, výši oprávek a nerozlišenou výši přijatého transferu). Zajištění tohoto způsobu ocenění se neobejde bez předání relevantních (písemných) informací mezi zúčastněnými VÚJ.

Pokud předávající VÚJ ve smlouvě, popřípadě jiném dokumentu neuvede výše uvedené informace o bezúplatně předávaném majetku, nabývající VÚJ musí požádat o sdělení pořizovacích cen majetku, jeho případných oprávek a časově nerozpuštěného transferu (IČO a název původního poskytovatele, celková částka transferu, nerozpuštěná část transferu).

Závěrem, při bezúplatných převodech mezi VÚJ navazuje nabývací VÚJ i na časové rozlišování přijatého investičního transferu, neboť se má zato, že s převodem majetku přechází současně také zbývací část povinnosti poskytovat veřejnou službu (povinnosti plnit) tímto majetkem.

Bezúplatný převod mezi VÚJ:

Příklad:

K 1. 8. 2020 daruje město státní příspěvkové organizaci osobní automobil pořízený v r. 2018 v hodnotě 800 tis. Kč. Oprávky k okamžiku darování jsou 400 tis. Kč, automobil byl pořízen částečně z investičního transferu ve výši 600 tis. Kč. Výše časově nerozlišeného investičního transferu činí 300 tis. Kč.

Popis účetního případu – DÁRCE

| | | |
|--|-----------------|------------|
| Pozbytí automobilu | 800 tis. | |
| – oprávky | 400 tis. | 082 // 022 |
| – časově nerozlišená výše investičního transferu | 300 tis. | 403 // 022 |
| – jmění | 100 tis. | 401 // 022 |

Popis účetního případu – OBDAROVANÝ

| | | |
|--|-----------------|------------|
| Nabytí automobilu | 800 tis. | |
| – oprávky | 400 tis. | 022 // 082 |
| – časově nerozlišená výše investičního transferu | 300 tis. | 022 // 403 |
| – jmění | 100 tis. | 022 // 401 |

Bezúplatný převod účetní jednotce, která není VÚJ:

Příklad:

Obec darovala dne 5. 5. 2020 místnímu spolku kuželkářek starší automobil s pořizovací cenou ve výši 500 tis. Kč. Oprávky činí 450 tis., automobil byl pořízen částečně z investičního transferu 300 tis. Kč. Výše časově nerozlišeného investičního transferu činí 30 tis. Kč.

Popis účetního případu – DÁRCE

| | | |
|---|-----------------|------------|
| Pozbytí automobilu | | |
| – oprávky | 50 tis. | 543 // 082 |
| – časové rozlišení přijatého investičního transferu | 30 tis. | 403 // 67x |
| – vyřazení automobilu | 500 tis. | 082 // 022 |

4.3 Vratka transferu před jeho vypořádáním

V případě vrácení transferu nebo jeho části, které nastane před vypořádáním transferu³⁰, účtuje jeho příjemce na stranu MÁ DÁTI příslušného *SÚ 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery* (popř. *SÚ 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery*), prostřednictvím kterého příjemce účtoval v souvislosti s přijetím předmětného transferu, se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného *SÚ účtové skupiny 22 – Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů, účtové skupiny 23 – Bankovní účty územních samosprávných celků, nebo 24 – Ostatní bankovní účty*. V případě, že nastaly skutečnosti, ze kterých vyplývala nezpochybnitelnost důvodu poskytnutí transferu a okamžik nebo lhůta poskytnutí transferu, ale nebyla známa jeho výše nebo byla tato výše zpochybnitelná, a tedy bylo účtováno prostřednictvím dohadných účtů, účtuje příjemce transferu na stranu MÁ DÁTI příslušného *SÚ účtové skupiny 67 – Výnosy z transferů, nebo SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* (popř. *SÚ 401 – Jmění účetní jednotky* u organizačních složek státu) se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného *SÚ 388 – Dohadné účty aktivní*. Pokud již došlo k zařazení příslušného dlouhodobého majetku, který byl pořízen z přijatého investičního transferu, do užívání, postupuje VÚJ s výjimkou organizačních složek státu podle bodu 4.2.6. ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje, přestože se nejedná o nepřesný odhad, **tudíž se výše transferového podílu k příslušnému dlouhodobému majetku nemění**.

O situaci popsané v předchozím odstavci účtuje poskytovatel daného transferu na stranu MÁ DÁTI příslušného *SÚ účtové skupiny 22 – Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů, účtové skupiny 23 – Bankovní účty územních samosprávných celků, nebo 24 – Ostatní bankovní účty* se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného *SÚ 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* (popř. *SÚ 471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery*). V případě, že nastaly skutečnosti, ze kterých vyplývala nezpochybnitelnost důvodu poskytnutí transferu a okamžik nebo lhůta poskytnutí transferu, ale nebyla známa jeho výše nebo byla tato výše zpochybnitelná, a tedy bylo účtováno prostřednictvím dohadných účtů, účtuje poskytovatel transferu na stranu MÁ DÁTI příslušného *SÚ 389 – Dohadné účty pasivní* se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného *SÚ účtové skupiny 57 – Náklady na transfery*.

Ve výše uvedených situacích platí, že se tento postup využije i v případě, kdy k vrácení transferu nebo jeho části dochází v jiném účetním období, než ve kterém bylo účtováno o přijetí, resp. poskytnutí transferu.

4.4 Vratka transferu po jeho vypořádání

V případě vrácení transferu nebo jeho části, které nastane po vypořádání transferu³¹, účtuje jeho příjemce na stranu MÁ DÁTI příslušného *SÚ účtové skupiny 67 – Výnosy z transferů* (popř. *SÚ 401 – Jmění účetní jednotky* u organizačních složek státu), prostřednictvím kterého účtovala v souvislosti s přijetím předmětného transferu, se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného *SÚ účtové*

³⁰ Zejména případy podle ustanovení § 14f zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů nebo případy podle ustanovení § 22 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ Zejména případy podle ustanovení § 14f zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů nebo případy podle ustanovení § 22 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

skupiny 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování. Tento postup využije i v případě, kdy k vrácení dotace nebo její části dochází v jiném účetním období, než ve kterém bylo účtováno o přijetí transferu. V případě, že se jedná o porušení rozpočtové kázně, účtuje o odvodu za porušení rozpočtové kázně na stranu MÁ DÁTI *SÚ 542 – Jiné pokuty a penále.*

O situaci popsané v předchozím odstavci účtuje poskytovatel daného transferu na stranu MÁ DÁTI příslušného *SÚ účtové skupiny 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování* se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného *SÚ účtové skupiny 57 – Náklady na transfery*, prostřednictvím kterého účtoval v souvislosti s poskytnutím předmětného transferu.

V obou výše uvedených situacích platí, že se tento postup využije i v případě, kdy k vrácení transferu nebo jeho části dochází v jiném účetním období, než ve kterém bylo účtováno o poskytnutí transferu.

4.5 Předfinancování transferů poskytovaných z rozpočtu EU/FM u organizační složky státu

V případech poskytování peněžních prostředků předfinancovaných ze státního rozpočtu, které jsou následně refundovány z prostředků EU/FM, mají některé související postupy účtování speciální úpravu. Následující odstavce se věnují právě těmto pravidlům, čímž nejsou dotčena další pravidla pro postupy účtování uvedené v předcházejících kapitolách.

4.5.1 Organizační složka státu jako konečný příjemce předfinancovaného transferu poskytovaného z rozpočtu EU/FM

Organizační složka státu v postavení konečného příjemce takového transferu účtuje o podmíněné pohledávce prostřednictvím *PÚ 913 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů* nebo *PÚ 953 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů* zejména k okamžiku podání žádosti o tento transfer.³² K okamžiku schválení souhrnné žádosti účtuje tato organizační složka státu na stranu MÁ DÁTI *SÚ 344 – Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce* se souvztažným zápisem na stranu DAL *SÚ 671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů* nebo *SÚ 401 – Jmění účetní jednotky* v případě transferu investičního.³³

4.5.2 Organizační složka státu jako poskytovatel předfinancování transferu poskytovaného z rozpočtu EU/FM

Organizační složka státu poskytující předfinancovaný transfer z příslušné kapitoly státního rozpočtu účtuje o podmíněném závazku vůči příjemci transferu prostřednictvím *PÚ 916 – Ostatní krátkodobé podmíněné závazky z transferů* nebo *PÚ 956 – Ostatní dlouhodobé podmíněné závazky z transferů*. K okamžiku poskytnutí zálohy, nebo v ostatních případech k okamžiku účtování prostřednictvím *SÚ 575 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na předfinancování transferů* účtuje o podmíněné pohledávce prostřednictvím *PÚ 911 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů* nebo *PÚ 951 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů*, a to v částce odpovídající části EU/FM³⁴, a o snížení podmíněného závazku vůči příjemci ve výši předfinancovaného transferu. K okamžiku schválení souhrnné žádosti účtuje tato organizační složka státu na stranu MÁ DÁTI *SÚ 344 – Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce* se souvztažným zápisem na stranu

³² Bod 4.5. ČÚS č. 703 – Transfery.

³³ Bod 4.8. ČÚS č. 703 – Transfery.

³⁴ Bod 4.15. ČÚS č. 703 – Transfery.

DAL *SÚ 675 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z předfinancování transferů*³⁵ a o snížení podmíněné pohledávky vůči EU/FM v této výši.

Příklad:

Organizační složka státu poskytla v roce 2020 transfer ze státního rozpočtu ve výši 1 000 tis. Kč, kdy 85 % je předfinancováno ze státního rozpočtu a následně refundováno z EU/FM a 15 % představuje národní financování. Skutečná výše poskytnutého transferu v rámci vypořádání je 900 tis. Kč. Tento transfer je poskytován ex ante s finančním vypořádáním v následujícím roce.

Popis účetního případu – POSKYTOVATEL

Rok 2020:

| | | |
|---|-------------------|------------|
| Rozhodnutí o předfinancování EU dotace | 1 000 tis. | 999 // 916 |
| Poskytnutí zálohy (celá část) | 1 000 tis. | 373 // 223 |
| Podmíněná pohledávka za EU | 850 tis. | 911 // 999 |
| Snížení podmíněného závazku z EU dotace | 1 000 tis. | 916 // 999 |
| Odhad výše transferu – náklad (tuzemská část) | 150 tis. | 571 // 389 |
| Odhad výše transferu – náklad (EU část) | 850 tis. | 575 // 389 |

Rok 2021:

Vypořádání (snížení dohadných účtů pasivních)

| | | |
|--|-----------------|------------|
| – skutečná výše závazku | 900 tis. | 389 // 349 |
| – úprava výše tuzemských nákladů | 15 tis. | 389 // 571 |
| – úprava výše EU nákladů | 85 tis. | 389 // 575 |
| Snížení podmíněné pohledávky za EU | 85 tis. | 999 // 911 |
| Vypořádání – vyúčtování zálohy | 900 tis. | 349 // 373 |
| Schválení souhrnné žádosti | 765 tis. | 344 // 675 |
| Snížení podmíněné pohledávky za EU | 765 tis. | 999 // 911 |
| Vratka prostředků od příjemce | 100 tis. | 245 // 373 |
| Odvod vrácených prostředků do státního rozpočtu | 100 tis. | 401 // 347 |
| Odvod vrácených prostředků do státního rozpočtu – převod | 100 tis. | 347 // 245 |
| Příjem prostředků EU dle schválené žádosti | 765 tis. | 222 // 344 |

³⁵ Bod 4.9. ČÚS č. 703 – Transfery.

Popis účetního případu – PŘÍJEMCE

Rok 2020:

| | | |
|--|------------|----------------------|
| Rozhodnutí o poskytnutí dotace | 1 000 tis. | 915 // 999 |
| Přijetí zálohy (celá část) | 1 000 tis. | Bankovní účet // 374 |
| Snížení podmíněné pohledávky | 1 000 tis. | 999 // 915 |
| Odhad výše neinvestičního (investičního) transferu | 1 000 tis. | 388 // 672 (403) |

Rok 2021:

Vypořádání (snížení dohadných účtů aktivních)

| | | |
|---|----------|----------------------|
| – skutečná výše pohledávky | 900 tis. | 346 // 388 |
| – úprava výše neinvestičního (investičního) transferu | 100 tis. | 672 (403) // 388 |
| Vypořádání – vyúčtování zálohy | 900 tis. | 374 // 346 |
| Vratka prostředků poskytovateli | 100 tis. | 374 // Bankovní účet |

4.5.3 Organizační složka státu jako poskytovatel a příjemce předfinancovaného transferu z rozpočtu EU/FM

Poskytuje-li jedna organizační složka státu předfinancovaný transfer z rozpočtu EU/FM jiné organizační složce státu, dochází v případě, kdy příjemce nemá tyto prostředky alokované ve svém rozpočtu, k poskytnutí prostředků zpravidla formou rozpočtového opatření, tzn. u organizační složky státu, která je poskytovatelem tohoto transferu nedochází k účtování dle bodu 4.9. ČÚS č. 703 – Transfery. Z uvedeného zároveň vyplývá, že organizační složka státu – příjemce se tak staví do pozice konečného příjemce transferu z rozpočtu EU/FM a k okamžiku schválení souhrnné žádosti účtuje na stranu MÁ DÁTI *SÚ 344 – Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce* se souvztáhným zápisem na stranu DAL *SÚ 671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů* nebo *SÚ 401 – Jmění účetní jednotky* v případě transferu investičního.³⁶

4.6 Investiční transfer přijatý po zařazení dlouhodobého majetku do užívání

Varianta přijetí transferu určeného na financování pořízení dlouhodobého majetku až poté, co je tento majetek pořízen a zařazen do užívání, není častá, ale je možná. Znamená to, že před přijetím tohoto investičního transferu nebyl daný majetek vázán „povinností“ poskytování veřejné služby. Od okamžiku jeho přijetí však již vázán je, a proto je nutné zahájit časové rozlišování tohoto investičního transferu prostřednictvím *SÚ 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku*. Transferový podíl se pak vypočte jako podíl přijatého investičního transferu k zůstatkové ceně daného dlouhodobého majetku. V hypotetickém případě, kdy by k přijetí investičního transferu došlo významně později po zařazení majetku do užívání a současně by jeho výše byla relativně velmi významná, by mohla být výše transferového podílu i vyšší než 1 (vyšší než 100 %).

³⁶ Bod 4.8. ČÚS č. 703 – Transfery.

5 Přílohy

5.1 Příloha 1 – Seznam účtů týkající se problematiky transferů – podrozvahové účty

| Číslo položky | PÚ | Název položky v knize podrozvahových účtů | Obsahové vymezení | Komentář |
|----------------|-----|---|--|---|
| P.II.1. | 911 | Krátkodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů | Krátkodobé předpokládané pohledávky zejména za Evropskou unií z titulu předfinancování dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů poskytovaných zejména z rozpočtu Evropské unie těmito organizačními složkami státu | Pro organizační složky státu |
| P.II.2. | 912 | Krátkodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů | Krátkodobé předpokládané závazky zejména vůči Evropské unii z titulu předfinancování dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů poskytovaných zejména z rozpočtu Evropské unie těmito organizačními složkami státu | Pro organizační složky státu; tento PÚ bude využit v minimálním počtu účetních případů, zejména v případě vratek transferů do rozpočtu EU/FM, které byly předfinancovány ze státního rozpočtu |
| P.II.3. | 913 | Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů | Krátkodobé předpokládané pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to za subjekty se sídlem v zahraničí, s výjimkou podmíněných pohledávek vykazovaných v položce P.II.1. | |

MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY
ODBOR 75 – VÝKAZNICTVÍ STÁTU

| | | | | |
|----------------|-----|---|--|---|
| P.II.4. | 914 | Krátkodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů | Krátkodobé předpokládané závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to vůči subjektům se sídlem v zahraničí, s výjimkou podmíněných závazků vykazovaných v položce P.II.2. | |
| P.II.5. | 915 | Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů | Krátkodobé předpokládané pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů neuvedené v položkách P.II.1. a P.II.3. | |
| P.II.6. | 916 | Ostatní krátkodobé podmíněné závazky z transferů | Krátkodobé předpokládané závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů neuvedené v položkách P.II.2. a P.II.4. | |
| P.V.1. | 951 | Dlouhodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů | Dlouhodobé předpokládané pohledávky zejména za Evropskou unií z titulu předfinancování dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů poskytovaných zejména z rozpočtu Evropské unie těmito organizačními složkami státu | Pro organizační složky státu |
| P.V.2. | 952 | Dlouhodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů | Dlouhodobé předpokládané závazky zejména vůči Evropské unii z titulu předfinancování dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů poskytovaných zejména z rozpočtu Evropské unie těmito organizačními složkami státu | Pro organizační složky státu; tento PÚ bude využit v minimálním počtu účetních případů, zejména v případě vratek transferů do rozpočtu EU/FM, které byly předfinancovány ze státního rozpočtu |
| P.V.3. | 953 | Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů | Dlouhodobé předpokládané pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to za subjekty se sídlem v zahraničí s výjimkou podmíněných pohledávek vykazovaných v položce P.V.1. | |

MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY
ODBOR 75 – VÝKAZNICTVÍ STÁTU

| | | | |
|---------------|-----|--|--|
| P.V.4. | 954 | Dlouhodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů | Dlouhodobé předpokládané závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to vůči subjektům se sídlem v zahraničí s výjimkou podmíněných závazků vykazovaných v položce P.V.2. |
| P.V.5. | 955 | Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů | Dlouhodobé předpokládané pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů neuvedené v položkách P.V.1. a P.V.3. |
| P.V.6. | 956 | Ostatní dlouhodobé podmíněné závazky z transferů | Dlouhodobé předpokládané závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů neuvedené v položkách P.V.2. a P.V.4. |

5.2 Příloha 2 – Seznam účtů týkající se problematiky transferů – syntetické účty rozvahy

| Číslo položky rozvahy | SÚ | Název položky rozvahy | Obsahové vymezení | Komentář |
|-----------------------|-----|-------------------------------|-------------------|---|
| A.IV.5. | 469 | Ostatní dlouhodobé pohledávky | | Prostřednictvím SÚ 469 účtuje příjemce transferu v případě transferů, které nepodléhají povinnosti vypořádání podle bodu 3.4. ČÚS č. 703 – Transfery a jejichž doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než 1 rok |

MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY
ODBOR 75 – VÝKAZNICTVÍ STÁTU

| | | | | |
|----------------------------------|-----|---|--|---|
| A.IV.6. | 471 | Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery | | Prostřednictvím SÚ 471 účtuje poskytovatel transferu v případě, že peněžní prostředky jsou poskytnuty před vypořádáním |
| A.IV.7. D.II.9. | 475 | Dlouhodobé zprostředkování transferů | | Prostřednictvím SÚ 475 účtuje zprostředkovatel průtokového transferu (Ministerstvo financí) v případě, že období mezi okamžikem přijetí a poskytnutí průtokového transferu je delší než jeden rok |
| B.II.16. | 344 | Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce | Pohledávky za osobami, které nejsou VÚJ, a to z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžitých darů | Prostřednictvím SÚ 344 účtuje příjemce transferu o pohledávce z titulu přijetí transferu za tuzemským poskytovatelem transferu, který není VÚJ, ale i za poskytovatelem transferu se sídlem v zahraničí |
| B.II.17. | 346 | Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi | Zejména pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to za VÚJ, které jsou organizačními složkami státu, jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi a státními fondy | |

MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY
ODBOR 75 – VÝKAZNICTVÍ STÁTU

| | | | | |
|-------------------------------------|-----|---|---|---|
| B.II.18. | 348 | Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi | Zejména pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to za VÚJ, které jsou kraji, obcemi, dobrovolnými svazky obcí, jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi a regionálními radami regionů soudržnosti | |
| B.II.28. | 373 | Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery | | Prostřednictvím SÚ 373 účtuje poskytovatel transferu v případě, že peněžní prostředky jsou poskytnuty před vypořádáním |
| B.II.29. D.III.33. | 375 | Krátkodobé zprostředkování transferů | | Prostřednictvím SÚ 375 účtuje zprostředkovatel průtokového transferu v případě, že období mezi okamžikem přijetí a poskytnutí průtokového transferu je kratší než jeden rok |
| B.II.32. | 388 | Dohadné účty aktivní | Pohledávky ze soukromoprávních vztahů, na základě kterých vznikly nároky, ale není známa skutečná výše plnění nebo je jiným způsobem zpochybnitelná k okamžiku účetního případu. Dále obsahuje ostatní pohledávky, na základě kterých vznikly nároky, ale není známa skutečná nebo je jiným způsobem zpochybnitelná | SÚ 388 se použije i v případě vztahů vyplývajících z rozhodnutí o poskytnutí dotace, nebo z veřejnoprávních smluv o poskytnutí dotace |
| B.III.5. | 245 | Jiné běžné účty | U organizačních složek státu a územních samosprávných celků cizí prostředky, peněžní prostředky určené na mzdy převedené na konci nebo v průběhu účetního období, u příspěvkových organizací, státních fondů obsahuje cizí prostředky a u Ministerstva financí zejména prostředky Evropské unie a Národního fondu | |

MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY
ODBOR 75 – VÝKAZNICTVÍ STÁTU

| | | | |
|------------------|-----|--|---|
| B.III.11. | 231 | Základní běžný účet územních samosprávných celků | Peněžní prostředky na základním běžném účtu územních samosprávných celků |
| B.III.13. | 224 | Běžné účty státních fondů | Peněžní prostředky u státních fondů na účtu u bank nebo u spořitelních a úvěrních družstev, s výjimkou peněžních prostředků obsažených v položkách „B.III.5. Jiné běžné účty“ a „B.III.10. Běžný účet FKSP“ |
| B.III.9. | 241 | Běžný účet | Peněžní prostředky příspěvkových organizací za hlavní i hospodářskou činnost, u územních samosprávných celků a organizačních složek státu prostředky podle jiných právních předpisů a za hospodářskou činnost |
| C.I.1. | 401 | Jmění účetní jednotky | Bezúplatně převzatý, bezúplatně přešlý nebo předaný dlouhodobý majetek a přírůstky nebo úbytky dlouhodobého majetku z důvodu změny příslušnosti k hospodaření nebo z důvodu svěření majetku do správy nebo bezúplatného převodu od zřizovatele podle jiných právních předpisů, jestliže se nevykazují na ostatních položkách vlastního kapitálu, a v případě organizačních složek státu přijaté dotace určené na pořízení dlouhodobého majetku podle jiných právních předpisů |
| C.I.3. | 403 | Transfery na pořízení dlouhodobého majetku | Zejména přijaté dotace na pořízení dlouhodobého majetku podle jiných právních předpisů, a to u VÚJ s výjimkou organizačních složek státu |
| C.IV.1. | 222 | Příjmový účet organizačních složek státu | |
| C.IV.2. | 223 | Zvláštní výdajový účet | |

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY
ODBOR 75 – VÝKAZNICTVÍ STÁTU

| | | | | |
|------------------|-----|---|--|---|
| D.II.7. | 459 | Ostatní dlouhodobé závazky | | Prostřednictvím SÚ 459 účtuje poskytovatel transferu v případě transferů, které nepodléhají povinnosti vypořádání podle bodu 3.4. ČÚS č. 703 – Transfery a jejichž doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než 1 rok |
| D.II.8. | 472 | Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery | | Prostřednictvím SÚ 472 účtuje příjemce transferu v případě, že peněžní prostředky jsou přijaty před vypořádáním |
| D.III.18 | 345 | Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce | Závazky vůči osobám, které nejsou VÚJ, a to z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžitých darů | |
| D.III.19. | 347 | Závazky k vybraným ústředním vládním institucím | Zejména závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů vůči VÚJ, které jsou organizačními složkami státu, jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi a státními fondy, | |
| D.III.20. | 349 | Závazky k vybraným místním vládním institucím | Zejména závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů vůči VÚJ, které jsou kraji, obcemi, dobrovolnými svazky obcí a jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi a regionálními radami regionů soudržnosti | |

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY
ODBOR 75 – VÝKAZNICTVÍ STÁTU

| | | | | |
|------------------|-----|--|---|---|
| D.III.32. | 374 | Krátkodobé přijaté zálohy na transfery | | Prostřednictvím SÚ 374 účtuje příjemce transferu v případě, že peněžní prostředky jsou přijaty před vypořádáním |
| D.III.36. | 384 | Výnosy příštích období | Částky příjmů v běžném účetním období, které patří do výnosů v následujících účetních obdobích | |
| D.III.37. | 389 | Dohadné účty pasivní | Závazky ze soukromoprávních vztahů, u nichž není známa skutečná výše plnění nebo je jiným způsobem zpochybnitelná k okamžiku účetního případu; dále obsahuje ostatní závazky, u nichž není známa skutečná výše plnění nebo je jiným způsobem zpochybnitelná | SÚ 389 se použije i v případě vztahů vyplývajících z rozhodnutí o poskytnutí dotace, nebo z veřejnoprávních smluv o poskytnutí dotace |

5.3 Příloha 3 – Seznam účtů týkající se problematiky transferů – syntetické účty výkazu zisku a ztráty

| Číslo položky výkazu zisku a ztráty | SÚ | Název položky výkazu zisku a ztráty | Obsahové vymezení |
|-------------------------------------|-----|--|---|
| A.III.1. | 571 | Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery | U organizačních složek státu, jimi zřízených příspěvkových organizací a státních fondů obsahuje zejména náklady z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí |
| A.III.2. | 572 | Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery | U krajů, obcí, dobrovolných svazků obcí, jimi zřízených příspěvkových organizací a regionálních rad regionů soudržnosti obsahuje zejména náklady z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí |

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY
ODBOR 75 – VÝKAZNICTVÍ STÁTU

| | | | |
|-----------------|-----|--|--|
| A.III.3. | 575 | Náklady vybraných ústředních vládních institucí na předfinancování transferů | U organizačních složek státu obsahuje náklady z titulu předfinancování dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů poskytovaných zejména z rozpočtu Evropské unie těmito organizačními složkami státu z příslušné kapitoly státního rozpočtu, a to v případě organizačních složek státu |
| B.IV.1. | 671 | Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů | U organizačních složek státu, jimi zřízených příspěvkových organizací a státních fondů obsahuje zejména výnosy z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, s výjimkou daní, poplatků a jiných obdobných dávek |
| B.IV.2. | 672 | Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů | U krajů, obcí, dobrovolných svazků obcí, jimi zřízených příspěvkových organizací a regionálních rad regionů soudržnosti obsahuje zejména výnosy z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, s výjimkou daní, poplatků a jiných obdobných dávek |
| B.IV.3. | 675 | Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z předfinancování transferů | U organizačních složek státu obsahuje výnosy z titulu předfinancování dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů poskytovaných zejména z rozpočtu Evropské unie těmito organizačními složkami státu z příslušné kapitoly státního rozpočtu |