

ADVISORY

**Vzorová účtovná
závierka**

**Illustrative Financial
Statements**

**Illustrativer
Jahresabschluss**

2012

kpmg.sk

KOMENTÁR

Vzorová účtovná zvierka k 31.12.2012

(Poznámky ako tretia súčasť účtovnej zvierky)

Komentár

Spoločnosť KPMG Slovensko spol. s r.o. vydáva tieto poznatky z praxe pre uľahčenie zostavenia poznámok ako tretej súčasti účtovnej zvierky podnikateľov, a to ako doplňujúci materiál k Vzorovej účtovnej zvierke k 31.12.2012. Sú spracované vo forme komentára k jednotlivých ustanoveniam opatrenia MF SR č. 4555/2003-92 (ďalej len „opatrenie k účtovnej zvierke“), v znení účinnom k 31.12.2012. Tam, kde sme to považovali za potrebné, uvádzame aj odkazy na súvisiace ustanovenia iných právnych predpisov.

Sú zamerané na účtovnú zvierku predovšetkým obchodných spoločností – podnikateľov (akciovej spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným, komanditnej spoločnosti, verejnej obchodnej spoločnosti), a to na ich riadnu individuálnu účtovnú zvierku (nie konsolidovanú, nie priebežnú, nie mimoriadnu). Preto nekomentujeme ustanovenia tohto opatrenia týkajúce sa priebežnej účtovnej zvierky (§ 2a).

A z pochopiteľných dôvodov nekomentujeme ani ustanovenia týkajúce sa prechodu na menu euro k 1.1.2009 (§ 3a, 3b), lebo tento prechod je už dávno za nami.

V tejto publikácii neuvádzame formuláre súvahy a výkazu ziskov a strát, pretože tie sú uvedené vo vzorovej účtovnej zvierke, a ich uvádzanie v tejto publikácii by bolo zbytočnou duplicitou.

A neuvádzame ani štruktúru prehľadu peňažných tokov a vysvetlivky k nej, pretože je nepovinná a v našej vzorovej účtovnej zvierke sme použili inú, podľa nášho názoru jednoduchšiu a zrozumiteľnejšiu. Prevzali sme ju z IAS 7 Statement of Cash Flows.

Poznámky v plnom a v skrátanom rozsahu

Do 31.12.2002 bolo možné účtovnú zvierku - súvahu, výkaz ziskov a strát, poznámky (vtedy sa poznámky nazývali príloha) - zostaviť v plnom rozsahu alebo v skrátanom rozsahu, a to aj riadnu a aj mimoriadnu účtovnú zvierku. Od 1.1.2003 možnosť zostaviť účtovnú zvierku v skrátanom rozsahu existuje len pre priebežnú účtovnú zvierku (§ 18 ods. 2 zákona o účtovníctve).

Poznámky v skrátanom rozsahu a poznámky v plnom rozsahu teda už neexistujú, existujú už len jedny poznámky. Pripomeňme však, že jedna výnimka predsa len je – prehľad peňažných tokov (súčasť poznámok) majú povinnosť zostaviť len tie účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť nechať si overiť účtovnú zvierku audítorom (k povinnosti nechať si overiť účtovnú zvierku audítorom pozri § 19 zákona o účtovníctve). Ostatné účtovné jednotky túto povinnosť nemajú; prehľad peňažných tokov môžu, ale nemusia (= voliteľnosť) zostaviť (§ 3 ods. 4 opatrenia k účtovnej zvierke).

Pre úplnosť uvedme, že tie účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť nechať si overiť účtovnú zvierku audítorom, majú aj nasledovné povinnosti:

- zostaviť výročnú správu (§ 20 ods. 1 zákona o účtovníctve),
- nechať si overiť súlad výročnej správy s účtovnou zvierkou (§ 20 ods. 1 zákona o účtovníctve),
- účtovať o odložených daniach (§ 10 ods. 5 postupov účtovania pre podnikateľov),
- pri účtovaní obstarania a úbytku zásob použiť spôsob A, nie jednoduchší spôsob B (§ 43 ods. 1 postupov účtovania pre podnikateľov),
- v Obchodnom vestníku zverejniť súvahu, výkaz ziskov a strát, informáciu, aký názor obsahuje správa audítora a informáciu o zdôraznení niektorých skutočností v správe audítora, bez vplyvu na názor audítora (§ 21 ods. 2 zákona o účtovníctve).

Relevantné ustanovenia zákona o účtovníctve

Poznámky sú jednou z troch súčastí účtovnej zvierky (§ 17 ods. 3 zákona o účtovníctve).

Účtovná zvierka má poskytovať pravdivý a verný obraz (angl. true and fair view) o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky (§ 7 ods. 1 zákona o účtovníctve).

Dôležité zásady pre zostavenie účtovnej závierky (vrátane poznámok) sú obsiahnuté v § 17 ods. 9 zákona o účtovníctve. Informácie v účtovnej závierke musia byť pre používateľa užitočné, posudzujú sa z hľadiska ich významnosti a musia byť zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé.

- Informácia sa považuje za významnú, ak by jej neuvedenie v účtovnej závierke alebo jej chybné uvedenie v účtovnej závierke mohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie používateľa.
- Informácie v účtovnej závierke sú zrozumiteľné, ak spĺňajú požiadavky podľa § 8 ods. 5 (t.j. umožňujú jednotlivo aj v súvislostiach spoľahlivo a jednoznačne určiť obsah účtovných prípadov v nadväznosti na použité účtovné zásady a účtovné metódy); informácie nemôžu byť vylúčené iba z dôvodu, že sú nezrozumiteľné pre používateľa.
- Informácie sú porovnateľné, ak spĺňajú požiadavky podľa § 7 ods. 3 a 4 (t.j. ak sa v účtovných obdobiach používajú rovnaké účtovné zásady a účtovné metódy; ak už nie je splnená požiadavka nepretržitého pokračovania v činnosti, účtovná jednotka musí použiť tomu zodpovedajúci spôsob účtovania a uviesť informáciu o použitom spôsobe v poznámkach).
- Informácie v účtovnej závierke sú spoľahlivé, ak spĺňajú požiadavky podľa § 7 ods. 1 (t.j. pravdivý a verný obraz) a ak sú úplné a včasné. Úplnosť informácií v účtovnej závierke sa zabezpečuje s dodržaním významnosti a so zohľadnením nákladov na ich získanie. Informácie v účtovnej závierke sú včasné, ak spĺňajú požiadavky podľa odseku 5 (t.j. účtovná závierka je zostavená do 6 mesiacov od dátumu, ku ktorému sa zostavuje).

Zdôraznime navonok nenápadnú, ale veľmi dôležitú zásadu uvedenú vyššie – úplnosť informácií sa v účtovnej závierke zabezpečuje s dodržaním významnosti a so zohľadnením nákladov na ich získanie (angl. cost-benefit ratio).

V súvislosti so zrozumiteľnosťou uveďme, že účtovná jednotka by mala účtovnú závierku zostaviť tak, mala by použiť také formulácie, aby boli adresátovi účtovnej závierky zrozumiteľné. Tak, aby tejto účtovnej závierke a formuláciám v nej porozumel. Iste, informácie v účtovnej závierke sa neuvádzajú takým spôsobom, že by ich bol schopný porozumieť ľubovoľný adresát, aj taký, ktorý ešte nemal s účtovníctvom ako takým a s účtovnou závierkou nič do činenia. Predsa len sa predpokladá, že adresát účtovnej závierky určité všeobecné vedomosti o účtovnej závierke a o rôznych vnútorných či vonkajších súvislostiach informácií v nej uvedených má. Napriek tomu si myslíme, že formulácie použité v účtovnej závierke by mali byť dostatočne zrozumiteľné a pochopiteľné.

Na rozdiel od slovenských právnych predpisov, IFRS vo svojom Konceptnom rámci priamo upozorňujú, že finančné výkazníctvo je zostavené pre užívateľov, ktorí majú náležité vedomosti (angl. reasonable knowledge) o podnikaní a ekonomickej činnosti a ktorí robia review a analýzu týchto informácií starostlivo (angl. diligently). Niekedy sa stáva, že aj dobre informovaní a starostliví užívatelia môžu mať potrebu vyhľadať poradcu, aby porozumeli informáciám o komplexných ekonomických fenoménoch (QC32).

V súvislosti s porovnateľnosťou údajov v účtovnej závierke sa pomerne často v praxi stretávame s otázkami, či je v prípade

- zmeny právnych predpisov (napr. zmení sa spôsob oceňovania majetku a záväzkov, spôsob vykazovania majetku, záväzkov, vlastného imania, nákladov a výnosov v súvahe, výkaze ziskov a strát alebo poznámkach – napr. zmení sa štruktúra súvahy a výkazu ziskov a strát) alebo v prípade
- chyby v účtovnej závierke

potrebné upraviť aj údaje za predchádzajúce účtovné obdobie, aby boli údaje za bežné účtovné obdobie vôbec porovnateľné s tými vlnajšími.

Právne predpisy nie sú v tomto celkom jednoznačné, pozri aj komentár k bodu E písm. b).

Poznámky. Podľa § 18 ods. 5 zákona o účtovníctve, v poznámkach sa uvádzajú informácie, ktoré vysvetľujú a dopĺňajú údaje v súvahe a výkaze ziskov a strát. V poznámkach sa uvádzajú aj informácie, ktoré sa týkajú použitia účtovných zásad a účtovných metód, a ďalšie informácie podľa požiadaviek ustanovených týmto zákonom. V poznámkach uvedie účtovná jednotka tiež informácie o skutočnostiach, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, nevykazuje v ostatných súčiastiach účtovnej závierky, ale ich dôsledky menia významným spôsobom pohľad na finančnú situáciu účtovnej jednotky.

Ďalšia informácia, ktorú zákon o účtovníctve vyžaduje uviesť v poznámkach, je informácia o zmene účtovných zásad a účtovných metód (§ 7 ods. 3 zákona o účtovníctve).

Ďalšia informácia, ktorú zákon o účtovníctve vyžaduje uviesť v poznámkach, je požiadavka, ktorá bola do slovenského zákona o účtovníctve povinne prevzatá zo Štvrtej smernice Rady o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností (78/660/EHS, ďalej len „4. smernica EÚ o individuálnej účtovnej závierke), ktorá je zakotvená aj v IFRS, a ktorú angličtina nazýva „true and fair view override“. Do slovenčiny by sa dala voľne preložiť ako „pravdivý a verný obraz má prednosť“ pred ostatnými zásadami, „pravdivý a verný obraz je nadradený“ ostatným zásadám. Ak účtovná jednotka zistí, že účtovné zásady a účtovné metódy použité v účtovnom období sú nezlučiteľné s požiadavkou verného a pravdivého zobrazenia skutočností, je povinná zostaviť účtovnú závierku tak, aby poskytla verný a pravdivý obraz skutočnosti. O tom je účtovná jednotka povinná informovať v účtovnej závierke v poznámkach (§ 7 ods. 3 zákona o účtovníctve). Inými slovami, ak by účtovná jednotka prišla k záveru, že účtovné zásady a účtovné metódy ustanovené zákonom o účtovníctve nie sú pre nejaký jej konkrétny prípad vhodné, pretože ak ich použije, účtovná závierka nebude poskytovať pravdivý a verný obraz, tak ich nemá použiť a má použiť iné, o ktorých si myslí, že ak ich použije, tak účtovná závierka pravdivý a verný obraz poskytovať bude. Pravdu povediac, v našej praxi sme sa s takýmto prípadom ešte nestretli. Viackrát sme o tomto s niektorými klientami už diskutovali, to je pravda, ale ešte toto ustanovenie nepoužili.

Ďalšia informácia, ktorú zákon o účtovníctve vyžaduje uvádzať v poznámkach, je skutočnosť, že účtovná jednotka nebude môcť nepretržite pokračovať vo svojej činnosti. Účtovná závierka sa totiž štandardne zostavuje za predpokladu, že účtovná jednotka bude nepretržite pokračovať vo svojej činnosti a že u nej nenastáva žiadna skutočnosť, ktorá by ju obmedzovala alebo jej zabráňovala v tejto činnosti pokračovať aj v blízkej budúcnosti, minimálne 12 mesiacov od dátumu, ku ktorému sa zostavila riadna účtovná závierka (angl. going concern, nem. Unternehmensfortführung alebo Fortführung der Unternehmenstätigkeit). V prípade, že účtovná jednotka má informáciu o tom, že u nej takáto skutočnosť nastáva, je povinná použiť tomu zodpovedajúci spôsob účtovania, pričom je povinná uviesť informáciu o použítom spôsobe v účtovnej závierke v poznámkach (§ 7 ods. 4 zákona o účtovníctve).

A poznámok sa týka ešte jedno ustanovenie, a to § 18 ods. 6 zákona o účtovníctve. V poznámkach sa uvedie aj vymedzenie a suma vzniknutých nákladov voči audítorovi alebo audítorskej spoločnosti za účtovné obdobie v členení na náklady za

- a) overenie účtovnej závierky,
- b) uisťovacie audítorské služby s výnimkou overenia účtovnej závierky,
- c) súvisiace audítorské služby,
- d) daňové poradenstvo,
- e) ostatné neaudítorské služby.

Na tieto ustanovenia zákona o účtovníctve nadväzujú nižšie právne normy, vrátane vyššie uvedeného opatrenia k účtovnej závierke, ktoré je MF SR splnomocnené vydávať na základe ustanovení § 4 ods. 2 zákona o účtovníctve.

Na tomto mieste by sme chceli ešte raz zdôrazniť, že prioritnou zásadou zostavenia účtovnej závierky je pravdivý a verný obraz (§ 7 zákona o účtovníctve). Preto je potrebné požiadavky na uvádzanie informácií v poznámkach ako tretej súčasťou účtovnej závierky, uvedené v zákone o účtovníctve a v opatrení k účtovnej závierke, chápať ako minimálne požiadavky (pri dodržaní zásady významnosti a ostatných zásad uvedených vyššie). Účtovná jednotka má v poznámkach uviesť aj ďalšie informácie, ak je to podľa jej názoru potrebné pre dodržanie zásady pravdivého a verného obrazu. Účtovná jednotka by mala v takýchto prípadoch použiť úsudok (angl. judgement), alebo zjednodušene – sedliacky rozum. Mala by postupovať rozumným a racionálnym spôsobom, aby adresát účtovnej závierky dostal informácie relevantné pre jeho rozhodnutia.

Uvádzanie ďalších a často aj veľmi podrobných informácií závisí od rozhodnutia samotnej účtovnej jednotky. Je to jej účtovná závierka, a preto ak chce, môže uvádzať aj veľmi podrobné údaje. Len to potom môže byť na škodu zrozumiteľnosti a prehľadnosti poznámok.

Niektoré účtovné jednotky starostlivo zvažujú, aké formulácie v poznámkach použijú, a do akých podrobností uvedú tieto údaje. Všeobecne by sa dalo povedať, že existujú dve skupiny účtovných jednotiek:

- niektoré majú tendenciu uvádzať čo najmenej informácií, pretože vedľa, že sa o ne môže zaujímať aj konkurencia, prípadne iní adresáti (analytici, odborári, daňový úrad a iní), a preto uvádzajú len tie najnutnejšie, vyžadované právnymi predpismi, a v takom rozsahu, v akom to ešte považujú za potrebné; ako sa hovorí, aby bol aj vlk syty, aj ovca celá,
- niektorým je to doslova jedno, a uvádzajú informácie veľmi podrobné, uvádzajú aj nevýznamné položky a nevýznamné transakcie, do posledného eura.

V našej vzorovej účtovnej závierke uvádzame niekedy aj zdanlivo nevýznamné informácie, malé sumy, malé položky, malé údaje o množstve a pod. Bol to zámer. Snahou tejto vzorovej publikácie je totiž okrem iného pripraviť jej používateľom vzory formulácií a vzory tabuliek, aby nemuseli vymýšľať nové. Čahšie sa nejaká nehodiaca sa formulácia zruší než by sa mala prácne vymýšľať nejaká nová. Preto sme sa snažili urobiť túto vzorovú účtovnú závierku tak, aby mala čo najširší záber, aby pokryla čo najviac skutočností a transakcií.

Podpisovanie poznámok

Podľa Obchodného zákonníka, za vedenie účtovníctva obchodnej spoločnosti a jej účtovnú závierku zodpovedá štatutárny orgán tejto spoločnosti:

- v spoločnosti s ručením obmedzeným je to konateľ (§ 135 ods. 1 OZ),
- v akciovej spoločnosti je to predstavenstvo (§ 192 ods. 1 OZ),
- v komanditnej spoločnosti je to komplementár (§ 101 ods. 1 OZ),
- vo verejnej obchodnej spoločnosti je to každý zo spoločníkov (§ 85 OZ).

Aj podľa zákona o účtovníctve účtovnú závierku podpisuje štatutárny orgán obchodnej spoločnosti (§ 17 ods. 2 zákona o účtovníctve). Podľa toho istého ustanovenia účtovnú závierku podpisuje okrem neho aj osoba zodpovedná za jej zostavenie a osoba zodpovedná za vedenie účtovníctva. Analogicky je to podľa opatrenia k účtovnej závierke takto potom uvedené aj na titulnom liste súvahy, výkazu ziskov a strát a počnúc 31.12.2011 aj na titulnom liste poznámok (dovtedy titulný list poznámok nebol, a štatutárny orgán poznámky spravidla podpisoval vzadu na konci).

To, že účtovnú závierku podpíše osoba zodpovedná za jej zostavenie a osoba zodpovedná za vedenie účtovníctva (niekedy to ani nie sú zamestnanci účtovnej jednotky, ale externej účtovníckej firmy), nezabavuje konečnej zodpovednosti štatutárny orgán účtovnej jednotky.

Právo podpisovať za obchodnú spoločnosť má jej štatutárny orgán, a toto právo býva upravené v stanovách (ak ide o akciovú spoločnosť) alebo v spoločenskej zmluve (ak ide o spoločnosť s ručením obmedzeným, komanditnú spoločnosť a verejnú obchodnú spoločnosť). Toto právo býva upravené rôzne. Ak sú napr. v spoločnosti dvaja konatelia, niekedy spoločenská zmluva určuje, že právo podpisovať za spoločnosť má každý konateľ samosťatne, a niekedy, že musia podpisovať obidvaja spoločne. Podobne je to aj pri iných obchodných spoločnostiach – niekedy má podľa stanov akciovej spoločnosti právo podpisovať v mene spoločnosti len predseda predstavenstva (samosťatne), niekedy dvaja členovia predstavenstva spoločne, niekedy je to kombinácia predsedu predstavenstva plus niektorý z členov predstavenstva, a pod. Toto si treba uvedomiť aj pri podpisovaní účtovnej závierky. Aby vôbec bola správne podpísaná, a to všetky tri jej súčasti. Externá osoba si správnosť spôsobu podpisovania za danú obchodnú spoločnosť môže overiť v obchodnom registri na www.orrsr.sk (tento údaj sa uvádza vo výpise z obchodného registra).

Audítori by na správnosť podpisovania ich klientov mali pamätať napríklad pri

- podpise zmluvy na audit,
- podpise tzv. vyhlásenia o úplnosti (informácií, ktoré im v priebehu auditu poskytla účtovná jednotka), ktoré im podpisuje ich klient pri ukončení auditu,
- podpise zmluvy na poradenské služby (účtovné poradenstvo, daňové poradenstvo a pod.).

Ale aj pri iných zmluvách, ktoré ich klienti podpisujú so svojimi dodávateľmi, odberateľmi a inými obchodnými partnermi. Lebo ak nie sú podpísané správne, nie sú platné.

Forma poznámok

Od r. 1993 až do r. 2011 nebola forma poznámok predpísaná, poznámky sa zostavovali ako text, doplnený tabuľkami podľa uváženia účtovnej jednotky. Počnúc účtovnou závierkou k 31.12.2011 sú opatrením k účtovnej závierke mnohé tabuľky predpísané (pozri prílohu č. 3a opatrenia), a to pre uvádzanie číselných údajov. Niektoré z týchto tabuliek sa smú meniť, a to podľa potrieb účtovnej jednotky, a niektoré sa meniť nesmú (pozri Vysvetlivky na konci prílohy č. 3a). Dôvodom pre zavedenie tabuliek je spracovanie číselných údajov z účtovných závierok. Údaje zo súvahy a z výkazu ziskov a strát sa spracovávať dali a dajú, pretože sú vo forme jednotných predpísaných formulárov. So spracovávaním údajov z poznámok to bolo horšie.

Pozri aj komentár k § 3.

Svojho času, najmä v 90-tych rokoch, ale ešte aj na prelome milénia veľa účtovných jednotiek zostavovalo poznámky vo forme rôznych formulárov a dotazníkov, vypracovaných rôznymi privátnymi subjektami na spôsob „správnu odpoveď zakrúžkujte“, alebo zostavených takým spôsobom, že sa na jednotlivé otázky odpovedalo „áno / nie“. Neskôr účtovné jednotky pochopili, že takto zostavené poznámky nie sú práve tým najlepším spôsobom prezentácie ich finančnej situácie a výsledku hospodárenia (nechceme použiť trochu silný výraz, že takto zostavené poznámky dehonestovali účtovnú závierku ako takú, samotnú účtovnú jednotku a koniec-koncov prácu pracovníkov účtarne, ale keď tento výraz aj použijeme, nebudeme ďaleko od pravdy), a začali im venovať patričnú pozornosť. Väčšine účtovných jednotiek už záleží na tom, ako ich poznámky vyzerajú, aké formulácie sú v poznámkach použité, ako sú formulované jednotlivé účtovné zásady a účtovné metódy, ale aj vôbec si dávajú pozor na formulácie jednotlivých viet a dokonca na slovosled v jednotlivých vetách. Na to, čo do tých poznámok napíšu.

Zavedenie povinných tabuliek má aj svoju negatívnu stránku. Tabuľky sú štandardizované a vyhovujú situácii, keď účtovná jednotka neuskutoční nejaké neštandardné transakcie alebo nenastanú nejaké neštandardné okolnosti. Nie vždy sú totiž vhodné napríklad vtedy, ak sa uskutoční:

- zlúčenie, splynutie alebo rozdelenie účtovnej jednotky,
- účtovná jednotka kúpi alebo predá podnik alebo jeho časť,
- účtovná jednotka dostane alebo vloží nepeňažný vklad vo forme podniku alebo jeho časti, alebo jednoducho vo väčšom rozsahu,
- a pod.

V takýchto prípadoch je pri zostavovaní poznámok podľa nášho názoru potrebné zapojiť sedliacky rozum a požadované informácie uviesť tak, aby boli adresátovi účtovnej závierky zrozumiteľné. Napr. pri zlúčení účtovnej jednotky A a účtovnej jednotky B podľa schémy $A + B = A$, účtovná jednotka A k rozhodnému dňu prevezme majetok a záväzky účtovnej jednotky B. Vystáva potom otázka ako má tento prevzatý majetok a záväzky uviesť v nasledujúcich tabuľkách:

- prehľad o pohybe dlhodobého nehmotného majetku, prehľad o pohybe dlhodobého hmotného majetku, prehľad o pohybe dlhodobého finančného majetku – no zrejme v riadku „prírastky“, a potom pod tabuľkou opíše, že prírastky obsahujú taký a taký majetok v takej a takej hodnote, ktorý účtovná jednotka prevzala pri zlúčení od účtovnej jednotky B (pozor, preberá ho v reálnej hodnote, teda bez oprávok a opravných položiek, a preto bude mať prírastky len v riadku „prvotné ocenenie“, ale nie pri prírastkoch oprávok a opravných položiek),
- prehľad o pohybe rezerv – no zrejme v stĺpčeku „tvorba“ (iná možnosť jej nezostáva, keďže nesmie pridať ďalší stĺpček, ktorý by nazvala napr. „prevzatie rezerv pri zlúčení“, alebo „rezervy prevzaté pri zlúčení“ alebo tak nejak podobne), a potom pod tabuľkou opíše, že v stĺpčeku „tvorba“ sú vykázané aj také a také rezervy v takej a takej výške, ktoré účtovná jednotka prevzala pri zlúčení od účtovnej jednotky B,
- analogicky bude postupovať aj pri tabuľke:

- o o sociálnom fonde,
- o o zmene stavu zásob vlastnej výroby,
- o o odloženej daňovej pohľadávke a o odloženom daňovom záväzku,
- o a pod.

Pripomeňme, že pri tabuľke o opravných položkách

- k zásobám a
- k pohľadávkam

takýto problém nevzniká, pretože účtovná jednotka A nepreberá opravné položky k zásobám a k pohľadávkam, ktoré mala vytvorené účtovná jednotka B, pretože zásoby a pohľadávky preberá v ich reálnej hodnote, teda už po zohľadnení opravných položiek.

Štruktúra opatrenia k účtovnej zavierke

Opatrenie k účtovnej zavierke upravuje súvahu, výkaz ziskov a strát a poznámky. Ustanovenia o poznámkach majú svoju logickú štruktúru – od všeobecných požiadaviek cez identifikáciu účtovnej jednotky, všeobecný opis účtovných zásad a účtovných metód, informácie k jednotlivým položkám súvahy a výkazu ziskov a strát, podsúvahové účty, iné aktíva a iné pasíva, príjmy a výhody členov orgánov, spriaznené osoby, udalosti po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka až po prehľad peňažných tokov:

- všeobecné požiadavky na poznámky (§ 3),
 - o užitočnosť, významnosť, zrozumiteľnosť, porovnateľnosť, spoľahlivosť,
 - o údaje za bežné a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie,
 - o ostatné – jednotka meny (eurá alebo eurocenty), neuvádzanie informácií, ak účtovná jednotka nemá pre ne obsahovú náplň,
- všeobecné informácie o účtovnej jednotke (príloha 3, bod A),
 - o obchodné meno a sídlo,
 - o opis hospodárskej činnosti,
 - o počet zamestnancov,
 - o neobmedzené alebo obmedzené ručenie,
 - o dôvod na zostavenie účtovnej zavierky,
 - o schválenie účtovnej zavierky za predchádzajúce účtovné obdobie,
- orgány spoločnosti, spoločníci (príloha 3, bod B)
 - o štatutárny orgán, dozorný orgán, iné orgány,
 - o štruktúra spoločníkov, ich podiel na základnom imaní, hlasovacie práva
- informácie o materskej spoločnosti a jej konsolidovanej účtovnej zavierke, informácie o oslobodení od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú zvierku (príloha 3, bod C)
- použité účtovné zásady a účtovné metódy – všeobecne (príloha 3, bod E)
 - o nepretržité pokračovanie v činnosti,
 - o zmeny účtovných zásad a účtovných metód,
 - o spôsob ocenenia jednotlivých položiek majetku a záväzkov,
- súvaha - informácie o jednotlivých položkách aktív a pasív (príloha 3, bod F a G),
- výkaz ziskov a strát - informácie o jednotlivých položkách nákladov a výnosov a o dani z príjmov (príloha 3, bod H, I a J),
- podsúvahové účty (príloha 3, bod K),
- iné aktíva a iné pasíva - podmienený majetok, podmienené záväzky (príloha 3, bod L),
- členovia orgánov – ich príjmy a výhody (príloha 3, bod M),
- spriaznené osoby (príloha 3, bod N),
- udalosti po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka (príloha 3, bod O)
- prehľad zmien vlastného imania (príloha 3, bod P),
- prehľad peňažných tokov (príloha 3, bod R, S a T)
- transakcie s orgánmi verejnej moci (príloha 3, bod U a V),
- výlučné právo, osobitné právo, služby vo verejnom záujme (príloha 3, bod W).

Väčšina číselných údajov v poznámkach sa vykazuje v predpísaných tabuľkách a tieto tabuľky sú uvedené v prílohe 3a.

Niekoľko postrehov k aktuálnemu zneniu opatrenia k účtovnej zavierke, ktoré tu uvádzame skôr ako námety na novelu tohto opatrenia v budúcnosti:

- v prehľade o dlhodobom nehmotnom, hmotnom a finančnom majetku je riadok „presuny“ len pri obstarávacej cene, chýba pri oprávkach a pri opravných položkách, tam by mal byť tiež,
- tabuľka o pohybe krátkodobého finančného majetku je nezvyklá, tento pohyb sa pri krátkodobom finančnom majetku účtovnými predpismi v zahraničí nevyžaduje; ak zostane, bolo by vhodné do nej doplniť „presuny“,
- v tabuľke o opravných položkách k pohľadávkam by bolo vhodné doplniť aj riadok „Daňové pohľadávky a dotácie“, pretože aj k nim je možné tvoriť opravnú položku,
- v tabuľke o odloženej daňovej pohľadávke a odloženom daňovom záväzku, na konci pri zmene odloženej daňovej pohľadávky a odloženého daňového záväzku sú len dve možnosti – zmena sa účtuje buď cez výkaz ziskov a strát

(t.j. s vplyvom na výsledok hospodárenia) alebo cez vlastné imanie (t.j. bez vplyvu na výsledok hospodárenia), ale chýba ešte tretia možnosť „iné“, v ktorej by sa vykazovala zmena z dôvodu napr. prevzatia odloženej daňovej pohľadávky a odloženého daňového záväzku pri zlúčení,

- v tabuľke o odloženej daňovej pohľadávke a odloženom daňovom záväzku je text: „zaučtovaná ako zníženie nákladov“, vhodnejšie by bolo „zaučtovaná ako zvýšenie (+) alebo zníženie (-) nákladov, alebo dať dva samostatné riadky – v jednom bude zvýšenie a v druhom zníženie nákladov. Pretože podľa charakteru medziročnej zmeny odloženej daňovej pohľadávky nemusí ísť vždy len o zníženie nákladov, ale môže ísť aj o zvýšenie nákladov (ak je odložená daňová pohľadávka na konci bežného účtovného obdobia nižšia než na konci predchádzajúceho účtovného obdobia). Prípady, keď bola na konci predchádzajúceho účtovného obdobia vykázaná odložená daňová pohľadávka a na konci bežného účtovného obdobia vykázaný odložený daňový záväzok (alebo naopak) sme riešili tak, že sme celoročnú medziročnú zmenu vykázali len pri jednej z nich, buď pri odloženej daňovej pohľadávke alebo pri odloženom daňovom záväzku,
- pri odloženej daňovej pohľadávke by bolo v tabuľke vhodné použiť namiesto pojmu „uplatnená“ pojem „aktivovaná“.
- v tabuľke o prevode teoretickej dane na skutočnú daň, medzi riadkom „umorenie daňovej straty“ a „spolu“ chýba nový riadok „iné“, v ktorom by sa vykazovali nevýznamné dorubenia a nevýznamné nároky na vrátenie dane z príjmov (účtujú sa cez výkaz ziskov a strát, ale nemajú súvislosť s výsledkom hospodárenia bežného účtovného obdobia), a od r. 2011 daň zrážkou z úrokov z vkladov v bankách, ktorá sa účtovnej jednotke nevracia ani v prípade, ak účtovná jednotka dosiahne daňovú stratu,
- v prehľade o pohybe vlastného imania by bolo vhodné vynechať riadky „Vyplatené dividendy“ a „Ostatné položky vlastného imania“, pretože pre ne nie je náplň. Transakcie, ktoré by tu mali byť vykázané, sa vykazujú v iných položkách tohto prehľadu; napr. vyplatené dividendy sa vykazujú ako úbytok v tej položke, z ktorej boli vyplatené, napr. nerozdelený zisk,
- zreteľnejšie by mali byť odlišené podmienené záväzky (angl. contingent liabilities, nem. Eventualverbindlichkeiten) od ostatných finančných povinností (angl. commitments, nem. sonstige finanzielle Verpflichtungen).

Opatrenie

Ministerstva financií Slovenskej republiky z 31. marca 2003 č. 4455/2003-92

ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 11. decembra 2003 č. 25 167/2003-92, opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 24. novembra 2004 č. MF/10069/2004-74, opatrenia z 14. decembra 2005 č. MF/26670/2005-74, opatrenia z 12. decembra 2006 č. MF/25812/2006-74, opatrenia z 13. decembra 2007 č. MF/26120/2007-74, opatrenia č. MF/24219/2008-74 z 27. novembra 2008, opatrenia č. MF/25947/2010-74 z 13. decembra 2010 a opatrenia č. MF/24013/2011-74 z 25. októbra 2011

Ministerstvo financií Slovenskej republiky podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve (ďalej len „zákon“) ustanovuje:

§ 1

Základné ustanovenie

(1) Týmto opatrením sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre účtovné jednotky, ktoré účtujú podľa osobitného predpisu¹⁾.

(2) Vzor súvahy riadnej účtovnej závierky a mimoriadnej účtovnej závierky vrátane vysvetliviek je uvedený v prílohe č. 1.

(3) Vzor súvahy priebežnej účtovnej závierky vrátane vysvetliviek je uvedený v prílohe č. 1a.

(4) Vzor výkazu ziskov a strát riadnej účtovnej závierky a mimoriadnej účtovnej závierky vrátane vysvetliviek je uvedený v prílohe č. 2.

(5) Vzor výkazu ziskov a strát priebežnej účtovnej závierky vrátane vysvetliviek je uvedený v prílohe č. 2a.

(6) Obsahové vymedzenie poznámok individuálnej účtovnej závierky je uvedené v prílohe č. 3.

(7) Údaje z individuálnej účtovnej závierky sa zverejňujú v plnom rozsahu.

(8) Zostavená účtovná závierka účtovnej jednotky, na ktorú sa vzťahuje toto opatrenie, sa predkladá v jednom vyhotovení miestne príslušnému daňovému úradu v termínoch pre podávanie daňových priznaní a účtovná závierka schválená príslušným orgánom účtovnej jednotky sa predkladá v jednom vyhotovení miestne príslušnému daňovému úradu do 30 dní po jej schválení, ak účtovná jednotka znova otvorila účtovné knihy podľa § 16 ods. 10 zákona.

Komentár:

V tomto ustanovení je spomenuté zostavenie a schválenie účtovnej závierky. Najskôr niečo k terminológii.

Právne predpisy terminologicky rozlišujú dva pojmy:

- deň, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje (to je napr. 31.12.),

¹⁾ Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva (oznámenie č. 740/2002 Z. z.).

- deň zostavenia účtovnej závierky. Lehota na zostavenie účtovnej závierky je do 6 mesiacov od dátumu, ku ktorému sa zostavuje, ak osobitný predpis neustanovuje inak (tým osobitným predpisom je napr. zákon o dani z príjmov, podľa ktorého sa účtovná závierka prikladá k daňovému priznaniu, lehota je do 3, resp. 6 mesiacov odo dňa, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje); účtovná závierka sa považuje za zostavenú jej podpísaním (§ 17 ods. 5 zákona o účtovníctve). Podpísané musia byť všetky tri súčasť účtovnej závierky, a to správnym spôsobom (pozri úvodnú časť tejto publikácie).

V praxi sa niekedy tieto dva pojmy používajú nesprávne – najčastejšie sa nesprávne použije pojem „deň zostavenia účtovnej závierky“, a pritom sa myslí „deň, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje“. Niekedy sa stretávame s tým, že sa používajú rôzne preklady z angličtiny alebo nemčiny, napr. súvahový deň alebo bilančný deň (angl. balance sheet date, nem. Bilanzstichtag) alebo závierkový deň (nem. Abschlußstichtag), čo je nesprávne. Slovenské právne predpisy takéto pojmy nepoznajú.

Zákon o účtovníctve do schválenia účtovnej závierky umožňuje uzavreté účtovné knihy opäť otvoriť v prípade, ak sa má zabezpečiť pravdivý a verný obraz účtovníctva (§ 16 ods. 9 a 10 zákona o účtovníctve). Ak takýto prípad nastal a účtovná jednotka účtovné knihy po odovzdaní účtovnej závierky na daňový úrad ešte otvorila, potom musí na daňový úrad predložiť aj tú novú, zmenenú účtovnú závierku, a to do 30 dní po jej schválení príslušným orgánom účtovnej jednotky. Ak takýto prípad nenastal a účtovná jednotka účtovné knihy opäť neotvorila, potom účtovnú závierku po jej schválení príslušným orgánom na daňový úrad predložiť opäť nemusí; predložila by tam vlastne dvakrát tú istú účtovnú závierku.

Keď sme už pri terminológii, nedá nám nespomenúť, že sa niekedy stretávame s nesprávnym používaním pojmov:

- účtovná uzávierka,
- účtovná závierka.

Niekedy sa totiž stretávame s tým, že sa účtovná závierka k 31.12. označuje (nesprávne) ako účtovná uzávierka, že účtovná jednotka hovorí, že zostavila účtovnú uzávierku, a nie účtovnú závierku.

Účtovná uzávierka predstavuje práce spojené s uzatvorením bežného účtovníctva, t.j. s uzatvorením účtovných kníh ku koncu bežného účtovného obdobia a s prípravou podkladov na zostavenie účtovnej závierky. Zjednodušene povedané, účtovná uzávierka je proces, na konci ktorého je účtovná závierka.

Schvaľovanie účtovnej závierky patrí do pôsobnosti valného zhromaždenia (§ 187 ods. 1 písm. e) OZ - pre akciové spoločnosti, § 125 ods. 1 písm. b) OZ - pre spoločnosti s ručením obmedzeným). Štatutárny orgán spoločnosti s ručením obmedzeným a akciovej spoločnosti musí predložiť individuálnu účtovnú závierku na schválenie do 6 mesiacov po uplynutí účtovného obdobia (§ 40 ods. 1 OZ).

Viac o lehotách na zostavenie, predloženie, overenie audítorom, preskúmanie dozornou radou, schválenie, uloženie v zbierke listín obchodného registra a zverejnenie účtovnej závierky a výročnej správy pozri na www.kpmg.sk, Newsflash z januára 2010.

Nesplnenie povinnosti uložiť do zbierky listín individuálnu účtovnú závierku za najmenej dve účtovné obdobia nasledujúce po sebe je dôvodom na zrušenie spoločnosti (§ 68 ods. 6 OZ).

K tomu ešte doplníme, že členovia predstavenstva sú povinní nahradiť škodu, ktorá spoločnosti vznikne nezverejnením výročnej správy a konsolidovanej výročnej správy (§ 194 ods. 6 OZ).

§ 2

Súvaha a výkaz ziskov a strát riadnej účtovnej závierky a mimoriadnej účtovnej závierky

(1) Obsahové vymedzenie položiek súvahy a položiek výkazu ziskov a strát nadväzuje na príslušné účty z rámcovej účtovnej osnovy a účty vytvorené účtovnou jednotkou uvedené v účtovom rozvrhu.¹⁾

Komentár:

Len pripomíname, že rámcová účtová osnova a účtový rozvrh nie je to isté. Rámcovú účtovú osnovu vydáva MF SR, a je pre všetky účtovné jednotky záväzná. V súlade s rámcovou účtovou osnovou je účtovná jednotka povinná zostaviť účtový rozvrh, v ktorom uvedie syntetické účty, analytické účty potrebné na zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov účtovného obdobia a na zostavenie účtovnej závierky a podsúvahové účty (§ 13 ods. 2 zákona o účtovníctve).

Účtový rozvrh je teda rozpracovanie rámcovej účtovnej osnovy na konkrétne podmienky účtovnej jednotky.

Terminologická poznámka: používa sa pojem účtová osnova, nie účtovná osnova, a pojem účtový rozvrh, nie účtovný rozvrh.

Pozri aj komentár k vysvetlivkám k súvahe a výkazu ziskov a strát.

(2) Pri zostavení prvej účtovnej zvierky po vzniku účtovnej jednotky sa v súvahe v stĺpcoch 3 a 5 vykazujú údaje z otváracjej súvahy. Vo výkaze ziskov a strát sa údaje v stĺpci 2 nevykazujú.

Komentár:

Účtovná jednotka vedie účtovníctvo odo dňa svojho vzniku, do dňa svojho zániku (§ 4 ods. 1 zákona o účtovníctve). Spoločnosť vzniká dňom, ku ktorému bola zapísaná do obchodného registra (§ 62 ods. 1 OZ), pričom vzniku spoločnosti predchádza jej založenie (§ 57 OZ). Spoločnosť zaniká ku dňu výmazu z obchodného registra (§ 68 ods. 1 OZ), pričom zániku spoločnosti predchádza jej zrušenie.

Účtovná jednotka otvorí účtovné knihy ku dňu svojho vzniku (§ 16 ods. 1 zákona o účtovníctve) a zostaví otváraciu súvalu (§ 17 ods. 7 zákona o účtovníctve).

Ak napr. účtovná jednotka vznikla 10.8.01 a účtovné obdobie má totožné s kalendárnym rokom, potom svoju prvú účtovnú zvierku zostaví k 31.12.01, za účtovné obdobie od 10.8. do 31.12.01. Toto účtovné obdobie je pre ňu bežným účtovným obdobím. Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie nemá, pretože ešte neexistovala. Aké údaje má uviesť v súvahe, výkaze ziskov a strát a v poznámkach, v stĺpčeku „bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“?

V súvahe uvedie údaje z otváracjej súvahy k 10.8.01. Vo výkaze ziskov a strát neuvedie žiadne údaje, pretože – zatiaľ čo súvaha vyjadruje stav majetku, záväzkov a vlastného imania vždy k určitému dátumu (zdôraznime „k“), teda k 31.12.01, k 10.8.01 a pod. – výkaz ziskov a strát obsahuje náklady, výnosy a výsledok hospodárenia za určité obdobie (zdôraznime „za“), teda za obdobie od 10.8. do 31.12.01. A bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, za ktoré by mali byť náklady, výnosy a výsledok hospodárenia uvedené, nebolo žiadne.

A čo uvedie v poznámkach ako tretej súčasť účtovnej zvierky? Tu je potrebné rozlišovať, o aké údaje ide. Napr. pri takých údajoch, ktoré vyjadrujú pohyb za účtovné obdobie (zdôraznime „za“), sa údaje za predchádzajúce účtovné obdobie neuvádzajú, napr. prehľad peňažných tokov, prehľad o pohybe dlhodobého majetku, prehľad o pohybe vlastného imania, prehľad o pohybe opravných položiek, prehľad o pohybe rezerv a pod. Pri takých údajoch, ktoré vyjadrujú stav k 1.8.01, sa uvedú. Sú to v podstate všetky údaje z otváracjej súvahy k 1.8.01.

Ešte jedna poznámka. V období od založenia spoločnosti (spoločenská zmluva, zakladateľská listina, pozri § 57 OZ) do jej vzniku (zápisu do obchodného registra) uplynutie určitý čas, niekoľko dní až niekoľko mesiacov. Počas tohto obdobia môžu vzniknúť spoločnosti rôzne záväzky. Napr. spoločnosti príde po jej vzniku faktúra od jej zakladateľa za správne, notárske a súdne poplatky, právne služby, cestovné, rokovania s rôznymi inštitúciami, hľadanie vhodného sídla spoločnosti, náklady na prenájom nehnuteľností a pod., týkajúce sa obdobia pred jej vznikom. Čo s takouto faktúrou? V období, keď tieto záväzky vznikli, spoločnosť ešte právne nevznikla.

Na takéto prípady myslí ustanovenie § 64 OZ. Osoby konajúce v mene spoločnosti pred jej vznikom, sú z tohto konania zaviazané spoločne a nerozdielne. Ak spoločníci alebo príslušný orgán spoločnosti konanie v mene spoločnosti schváli do troch mesiacov od vzniku spoločnosti, platí, že z tohto konania je spoločnosť zaviazaná od počiatku. Spoločnosť nesmie prevziať iné záväzky ako tie, ktoré súvisia so vznikom spoločnosti a z ktorých sú zaviazaní zakladatelia alebo štatutárny orgán, alebo jeho členovia.

(3) V súvahe v bežnom účtovnom období v stĺpci 1 časti 1 (brutto) sa vykazujú položky strany aktív, v ktorých nie sú zahrnuté oprávky a opravné položky vytvorené k jednotlivým položkám strany aktív súvahy za bežné účtovné obdobie, ktoré sa vykazujú v stĺpci 1 časti 2 (korekcia). V stĺpci 2 (netto) sa vykazuje rozdiel medzi časťou 1 a časťou 2 stĺpca 1. V stĺpci 3 (netto) sa vykazujú položky strany aktív za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

(4) V súvahe v stĺpci 4 sa vykazujú jednotlivé položky strany pasív za bežné účtovné obdobie a v stĺpci 5 sa vykazujú jednotlivé položky strany pasív za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

(5) V súvahe sa vykazuje konečný zostatok syntetických účtov na strane aktív alebo na strane pasív pri tých syntetických účtoch, na ktorých sa účtuje pohľadávka aj záväzok, napríklad syntetické účty 316, 336, 341, 342, 343, 345, 346, 347.

Komentár:

Ide o účty, ktoré môžu mať zostatok na strane MD alebo na strane D. Podľa charakteru tohto zostatku sa potom tieto účty vykazujú buď na strane aktív alebo na strane pasív súvahy.

Niekedy sa účtom vykazovaným na strane aktív hovorí „aktívne“ účty, a účtom vykazovaným na strane pasív „pasívne“ účty. Je to nesprávne. Ide o účet aktív a účet pasív, nie o aktívny účet a pasívny účet.

(6) Pohľadávky a záväzky sa v súvahe vykazujú ako dlhodobé alebo krátkodobé podľa zostatkovej doby ich splatnosti ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka. Časť dlhodobého záväzku a časť dlhohodobej pohľadávky, ktorých splatnosť nie je dlhšia ako jeden rok odo dňa, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka, sa vykazuje v súvahe ako krátkodobý záväzok alebo krátkodobá pohľadávka.

Komentár:

Je potrebné rozlišovať

- dohodnutú dobu splatnosti pri vzniku účtovného prípadu (vzniku pohľadávky alebo záväzku), a
- zostatkovú dobu splatnosti ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka.

Dohodnutá doba splatnosti pohľadávok a záväzkov je doba dohodnutá v zmluve alebo iným spôsobom, v ktorej sa majú pohľadávky a záväzky splatiť. Podľa dohodnutej doby splatnosti sa pohľadávky a záväzky účtujú pri vzniku účtovného prípadu na príslušné syntetické účty (§ 12 ods. 4 postupov účtovania pre podnikateľov).

Zostatková doba splatnosti pohľadávok a záväzkov je doba, ktorá sa rovná rozdielu medzi dohodnutou dobou splatnosti a dňom, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka (§ 12 ods. 5 postupov účtovania pre podnikateľov).

To znamená, že pohľadávky a záväzky môžu byť v účtovníctve zaúčtované na účtoch dlhodobých pohľadávok a záväzkov, a napriek tomu sa v účtovnej zvierke vykazujú (celé alebo len ich časť) ako krátkodobé, nie ako dlhodobé.

Niekedy sa stretávame s prípadom, keď sú pohľadávky vykázané ako dlhodobé, hoci sú už po lehote splatnosti. Argumentom zvykne byť, že veď sú po lehote splatnosti už dlhšie ako jeden rok. To je ale nesprávny argument. Takéto pohľadávky sa majú vykázať ako krátkodobé, nie ako dlhodobé. Kritériom pre rozlišovanie dlhodobých a krátkodobých pohľadávok je zostatková doba splatnosti (odo dňa, ku ktorému sa účtovná zvierka zostavuje), a nie doba, ktorú sú už po lehote splatnosti.

(7) Vo výkaze ziskov a strát v stĺpci 1 sa vykazujú náklady a výnosy za bežné účtovné obdobie a v stĺpci 2 sa vykazujú náklady a výnosy za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

§ 2a

Súvaha a výkaz ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky

(1) Pri zostavovaní priebežnej účtovnej zvierky na účely zistenia základu dane účtovnej jednotky v konkurze alebo v likvidácii sa údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie nevykazujú.

(2) V súvahe priebežnej účtovnej zvierky v bežnom účtovnom období v stĺpci 1 časti 1 (brutto) sa vykazujú položky strany aktív ku dňu, ku ktorému sa zostavuje priebežná účtovná zvierka, v ktorých nie sú zahrnuté oprávky a opravné položky vytvorené k jednotlivým položkám strany aktív súvahy za bežné účtovné obdobie, ktoré sa vykazujú v stĺpci 1 časti 2 (korekcia). V stĺpci 2 (netto) sa vykazuje rozdiel medzi časťou 1 a časťou 2 stĺpca 1. V stĺpci 3 (netto) sa vykazujú položky strany aktív ku dňu, ku ktorému sa zostavuje riadna účtovná zvierka alebo mimoriadna účtovná zvierka za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

(3) V súvahe priebežnej účtovnej zvierky v bežnom účtovnom období v stĺpci 4 sa vykazujú jednotlivé položky strany pasív ku dňu, ku ktorému sa zostavuje priebežná účtovná zvierka a v stĺpci 5 sa vykazujú jednotlivé položky strany pasív ku dňu, ku ktorému sa zostavuje riadna účtovná zvierka alebo mimoriadna účtovná zvierka za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

(4) Vo výkaze ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky v stĺpci 1 časti 1 sa vykazujú náklady, výnosy a výsledok hospodárenia ku dňu, ku ktorému sa zostavuje priebežná účtovná zvierka za vykazovanú časť účtovného obdobia a v stĺpci 1 časti 2 sa vykazujú náklady, výnosy a výsledok hospodárenia kumulatívne od začiatku účtovného obdobia do dňa, ku ktorému sa zostavuje priebežná účtovná zvierka. Vo výkaze ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky v stĺpci 2 časti 1 sa vykazujú náklady, výnosy a výsledok hospodárenia za porovnateľné obdobie, ktorým je vykazovaná časť bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia a v stĺpci 2 časti 2 sa vykazujú náklady, výnosy a výsledok hospodárenia za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie kumulatívne od začiatku účtovného obdobia do dňa, ku ktorému sa zostavuje priebežná účtovná zvierka.

(5) Na zostavovanie súvahy a výkazu ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky sa ustanovenia § 2 ods. 1, 5 a 6 vzťahujú rovnako.

§ 3

Poznámky

(1) Poznámky sa zostavujú tak, aby informácie v nich uvedené boli užitočné, významné, zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé.

Komentár:

Ide o nadväznosť na príslušné ustanovenia zákona o účtovníctve (pozri úvodnú časť tejto publikácie).

(2) Údaje v poznámkach sa uvádzajú za bežné účtovné obdobie a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie v eurocentoch alebo v celých eurách, ak v tomto opatrení nie je ustanovené inak.

Komentár:

Analogicky ako v súvahe a vo výkaze ziskov a strát, aj v poznámkach sa uvádzajú údaje nielen za bežné účtovné obdobie, ale aj za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

V súvahe a vo výkaze ziskov a strát sú údaje uvedené v celých eurách, v poznámkach je umožnené uvádzať údaje v eurách alebo v eurocentoch. Nemajú sa uvádzať v iných jednotkách, napr.

- v tisícoch eur (podľa nášho názoru to platí pre tie údaje, ktoré sa v poznámkach uvádzajú ako povinné; pre tie údaje, ktoré účtovná jednotka uvádza v poznámkach dobrovoľne, bez toho, aby sa takéto údaje vyžadovali týmto opatrením alebo zákonom o účtovníctve, takéto obmedzenie podľa nášho názoru neplatí),
- v inej mene než eurách; ak sa takéto údaje uvádzajú (lebo to môže dávať zmysel, napr. pri finančných investíciách, pohľadávkach, záväzkoch a iných položkách v cudzej mene, pri derivátoch), potom podľa nášho názoru má byť uvedený aj ich prepočet na eurá. Napr.
 - o informácia o súdnom spore, v ktorom ide o čiastku povedzme 1 mil. USD, sa má doplniť aj o informáciu, aká je to suma po prepočte na eurá, kurzom ku dňu, ku ktorému sa účtovná zvierka zostavuje (t.j. uvedie sa suma aj v USD, aj v EUR),
 - o informácia o dlhodobej či krátkodobej finančnej investícii v cudzej mene, napr. akcie v akciovej spoločnosti majúcej sídlo v USA, Českej republike alebo vo Veľkej Británii znejú na USD, CZK alebo GBP. Preto ak ide o významnú sumu, môže byť potrebné uviesť ju aj v tejto cudzej mene, a doplniť ju aj o informáciu, aká je to suma po prepočte na eurá, kurzom ku dňu, ku ktorému sa účtovná zvierka zostavuje (t.j. uvedie sa suma aj v USD, CZK alebo GBP, a aj v EUR),
 - o ak má účtovná jednotka významnú časť svojho majetku a záväzkov (napr. pohľadávky, záväzky, bankové účty) v cudzej mene (inej mene než EUR), potom pre adresáta účtovnej zvierky môže byť dôležitá informácia o výške týchto položiek nielen v eurách, ale aj v cudzej mene, pretože to môže byť dôležité pre posúdenie menového rizika, ktorému je účtovná jednotka vystavená. Tento údaj opatrenie vyžaduje explicitne len pri bankových úveroch, pôžičkách a návratných finančných výpomociach (pozri časť G, písm. i), nepriamo to vyžaduje pri vydaných dlhopisoch (pozri časť G, písm. h, keď vyžaduje uvádzať ich menovitou hodnotu), nepriamo tiež pri derivátoch (pozri časť G, písm. k), ale podľa nášho názoru takéto informácia môže byť dôležitá aj pri iných položkách majetku a záväzkov. Záleží od konkrétnych okolností a súvislostí.

(3) V poznámkach účtovnej jednotky, ktorá v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období účtovala v sústave jednoduchého účtovníctva sa uvádzajú len údaje za bežné účtovné obdobie.

(4) Časť poznámok o prehľade peňažných tokov je súčasťou poznámok vždy, ak ide o účtovné jednotky, ktoré majú podľa zákona povinnosť účtovnú závierku overiť audítorom.

Komentár:

Prehľad peňažných tokov majú povinnosť zostaviť tie účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť nechať si overiť účtovnú závierku audítorom. Ostatné účtovné jednotky prehľad peňažných tokov môžu, ale nemusia (= voliteľnosť) zostaviť. Pozri úvodnú časť tejto publikácie.

Vzniká otázka, či účtovná jednotka, ktorá doteraz prehľad peňažných tokov nezostavovala a zostavuje ho prvýkrát, má v tomto prehľade uvádzať údaje aj za predchádzajúce účtovné obdobie, teda porovnateľné údaje. Napr. či účtovná jednotka, ktorá v účtovných obdobiach 01 až 04 prehľad peňažných tokov nezostavovala (lebo túto povinnosť nemala) a prvýkrát ho povinne zostavuje za účtovné obdobie 05, má v tomto prehľade okrem údajov za účtovné obdobie 05 uvádzať aj údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, ktorým je účtovné obdobie 04.

Podľa nášho názoru na túto otázku neexistuje jednoznačná odpoveď. Na jednej strane je tu požiadavka, aby boli údaje v účtovnej závierke porovnateľné (§ 17 ods. 9 zákona o účtovníctve, § 3 ods. 1 opatrenia k účtovnej závierke), a na druhej strane účtovná jednotka nemusí mať tieto údaje k dispozícii (môže, ak by na to vopred myslela, že v účtovnom období 05 prekročí veľkostné kritériá pre povinný audit). Určite však je lepšie, ak porovnateľné údaje uvedie.

Táto otázka nevzniká podľa nášho názoru v prípade, ak účtovná jednotka v poznámkach uvádza prehľad peňažných tokov nie povinne, ale dobrovoľne. Tu sa to chápe ako informácie, ktoré v poznámkach uvádzať nemusí, uvádza ich dobrovoľne, ako niečo navyše v porovnaní s informáciami požadovanými právnymi predpismi, povinnými informáciami.

Pozri aj komentár k časti R o prehľade peňažných tokov.

(5) V poznámkach sa uvádzajú informácie ustanovené v prílohe č. 3 a v prílohe č. 3a, pre ktoré má účtovná jednotka obsahovú náplň. V prílohe č. 3a sa ustanovuje na účely uvádzania číselných údajov v poznámkach tabuľková forma, pričom v nej uvádzané tabuľky sa začlenia do obsahovej náplne zostavovaných poznámok.

Komentár:

Informácie potrebné uviesť v poznámkach, sú uvedené v prílohe č. 3 tohto opatrenia. Pritom ak účtovná jednotka nemá pre tieto informácie obsahovú náplň, tak ich neuvádza. Toto ustanovenie vyvoláva v praxi rôzne reakcie, a to nielen v prípade účtovných jednotiek, ktoré nevykonávajú žiadnu činnosť, ale aj v prípade nových účtovných jednotiek, ktoré sa na svoju činnosť ešte len pripravujú, ale ešte ju nevykonávajú.

Zastavíme sa pri tých druhých. Aby sa predišlo tomu, že poznámky týchto účtovných jednotiek by sa zredukovali na jednu-dve strany, mnohé z týchto účtovných jednotiek v nich uvádzajú aj také účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré síce ešte nepoužívajú, ale ktoré majú v úmysle používať, keď svoju činnosť rozbehnú. Týmto od samého začiatku deklarujú navonok, adresátovi účtovnej závierky, aké sú ich účtovné zásady a účtovné metódy.

Podobne ako sme to zdôraznili už v úvode tejto publikácie, aj na tomto mieste by sme chceli ešte raz zdôrazniť, že prioritnou zásadou zostavenia účtovnej závierky je pravdivý a verný obraz (§ 7 zákona o účtovníctve). Preto je potrebné požiadavky na uvádzanie informácií v poznámkach ako tretej súčasťou účtovnej závierky, uvedené v zákone o účtovníctve a v opatrení k účtovnej závierke, chápať ako minimálne požiadavky. Účtovná jednotka má v poznámkach uviesť aj ďalšie informácie, ak je to podľa jej názoru potrebné pre dodržanie zásady pravdivého a verného obrazu.

Od r. 1993 až do r. 2011 nebola forma poznámok predpísaná, poznámky sa zostavovali ako text, doplnený tabuľkami podľa uváženia účtovnej jednotky. Počnúc účtovnou závierkou k 31.12.2011 sú opatrením k účtovnej závierke mnohé tabuľky predpísané (pozri prílohu č. 3a opatrenia), a to pre uvádzanie číselných údajov. Časť z týchto tabuliek sa môže meniť, a to podľa potrieb účtovnej jednotky, a časť sa meniť nesmie (pozri Vysvetlivky na konci prílohy č. 3a). Dôvodom je spracovanie číselných údajov z účtovných závierok.

Pozri aj úvodnú časť tejto publikácie.

Účtovná jednotka má povinnosť uvádzať len tie tabuľky, pre ktoré má obsahovú náplň. Ako je uvedené vyššie, toto platí všeobecne pre všetky informácie, nielen pre tie, ktoré sa vyžadujú uvádzať v predpísaných tabuľkách.

Niekedy sa stretávame s tým, že účtovné jednotky namiesto toho, aby tieto informácie neuvádzali, uvádzajú ich, a to formulované záporne. Napr. pri účtovných zásadách a účtovných metódach uvádzajú:

- dlhodobý majetok obstaraný vlastnou činnosťou účtovná jednotka nemá (príp. iná formulácia – účtovná jednotka neobstarávala majetok vlastnou činnosťou),
- deriváty účtovná jednotka nemá,
- majetok, ktorým je goodwill, účtovná jednotka nemá,
- a tak nasleduje niekoľko desiatok (v lepšom prípade len niekoľko) odrážok a konštatovaní, čo všetko účtovná jednotka nemá, neobstarávala, neaktivovala, neoceňovala reálnou hodnotou a pod.

Je to spôsobené aj tým, že poznámky sa spravidla zostavujú až na koniec, keď je hotová súvaha a výkaz ziskov a strát. Súvaha a výkaz ziskov a strát majú (celkom logicky) prioritu. Zostavenie poznámok sa potom odkladá na poslednú chvíľu, že keď nejakú ich už len zostavíme, že keď to má ešte čas. Potom sa odrazu zistí, že toho času vlastne ani tak veľa nie je, a preto je človek rád, že ich vôbec nejakú zostaví.

Iste, dá sa to aj tak. Koniec-koncov, za účtovnú zvierku ako takú, vrátane poznámok, je zodpovedná samotná účtovná jednotka. Len si myslíme, že niektoré účtovné jednotky by mohli poznámkam venovať väčšiu pozornosť. Účtovná zvierka, vrátane poznámok, je ich zrkadlom, nie zrkadlom poradcu či audítora.

Osobitné ustanovenia na účely prechodu zo slovenských korún na eurá

§ 3a

(1) V poznámkach individuálnej účtovnej zvierky zostavenej ku dňu, ktorý bezprostredne predchádza dňu zavedenia meny euro v Slovenskej republike^{1b)} (ďalej len „zavedenie eura“) sa v informáciách uvádzaných v časti H. písm. e) osobitne uvádza aj suma kurzových ziskov z prepočtu majetku a záväzkov vyjadrených v eurách účtovaná ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka.

(2) V poznámkach individuálnej účtovnej zvierky zostavenej ku dňu, ktorý bezprostredne predchádza dňu zavedenia eura sa v informáciách uvádzaných v časti I. písm. c) osobitne uvádza aj suma kurzových strát z prepočtu majetku a záväzkov vyjadrených v eurách účtovaná ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka.

(3) Pri zostavovaní individuálnej priebežnej účtovnej zvierky podľa § 37a ods. 1 zákona sa v súvahe priebežnej účtovnej zvierky nevykazujú údaje v stĺpcoch 3 a 5 a vo výkaze ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky sa nevykazujú údaje v stĺpci 1 časti 2 a v stĺpci 2, ak súčasne nejde o účtovnú zvierku podľa osobitného predpisu^{1c)}.

(4) Pri zostavovaní individuálnej priebežnej účtovnej zvierky podľa § 37a ods. 1 zákona sa údaje v poznámkach za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie neuvádzajú, ak súčasne nejde o účtovnú zvierku podľa osobitného predpisu 1c).

(5) Súčasťou poznámok individuálnej priebežnej účtovnej zvierky podľa § 37a ods. 1 zákona nie je prehľad peňažných tokov.

§ 3b

(1) Pri zostavovaní individuálnej účtovnej zvierky za prvé účtovné obdobie končiace po dni zavedenia eura sa na účely vykazovania peňažných údajov v súvahe a výkaze ziskov a strát za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie preradia zostatky súvahových účtov a výsledkových účtov podľa položiek súvahy a výkazu ziskov a strát.

(2) Pri zostavovaní individuálnej účtovnej zvierky za prvé účtovné obdobie končiace po dni zavedenia eura sa na účely vykazovania peňažných údajov za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie prepočítajú sumy položiek súvahových účtov a výsledkových účtov vykazované na

^{1b)} § 1 ods. 2 písm. e) zákona č. 659/2007 Z. z. o zavedení meny euro v Slovenskej republike a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

^{1c)} Napríklad § 14 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

jednotlivých riadkoch súvahy a výkazu ziskov a strát zo slovenských korún na eurá konverzným kurzom tak, že pri prepočte spôsobom zhora nadol sa v súvahe najskôr prepočíta suma vykazovaná na súčtových riadkoch 001 a 066 a vo výkaze ziskov a strát sa najskôr prepočíta suma vykazovaná na súčtovom riadku 61.

(3) Na účely uvádzania peňažných údajov za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie v poznámkach individuálnej účtovnej závierky, ktorá sa zostavuje za prvé účtovné obdobie končiace po dni zavedenia eura sa postupuje primerane podľa odseku 2.

(4) V poznámkach individuálnej účtovnej závierky, ktorá sa zostavuje za prvé účtovné obdobie končiace po dni zavedenia eura sa v časti E. písm. b) uvádzajú aj informácie o zmene meny, v ktorej sa vedie účtovníctvo a zostavuje účtovná závierka a o prepočte porovnateľných údajov zo slovenských korún na eurá konverzným kurzom vrátane jeho hodnoty.

(5) V poznámkach individuálnej účtovnej závierky, ktorá sa zostavuje za prvé účtovné obdobie končiace po dni zavedenia eura sa v informáciách uvádzaných v časti H. písm. e) osobitne uvádza aj suma kurzových ziskov účtovaná ku dňu zavedenia eura.

(6) V poznámkach individuálnej účtovnej závierky, ktorá sa zostavuje za prvé účtovné obdobie končiace po dni zavedenia eura sa v informáciách uvádzaných v časti I. písm. c) osobitne uvádza aj suma kurzových strát účtovaná ku dňu zavedenia eura.

Prechodné a záverečné ustanovenia

§ 4

(1) Podľa tohto opatrenia sa postupuje po prvýkrát pri zostavení individuálnej účtovnej závierky za účtovné obdobie roku 2003.

(2) Na zostavenie individuálnej účtovnej závierky za účtovné obdobie roku 2002 sa vzťahujú doterajšie predpisy.

§ 4a

(1) Toto opatrenie (*pozn. redakcie: Opatrenie č. 4455/2003-92 vrátane opatrenia č. 25167/2003-92*) sa použije po prvýkrát pre individuálnu účtovnú závierku zostavenú k 31. decembru 2003.

(2) Pri zostavovaní individuálnej účtovnej závierky za rok 2003 sa

- a) v súvahe v stĺpcoch 4 a 6 vykazujú stavy súvahových účtov k 1. januáru 2003 po vykonaní účtovných operácií podľa osobitného predpisu^{1a)} z dôvodu preradenia zostatkov súvahových účtov a po preradení zostatkov súvahových účtov k 31. decembru 2002 podľa obsahu položiek súvahy,
- b) vo výkaze ziskov a strát v stĺpci 2 vykazujú zostatky výsledkových účtov k 31. decembru 2002 po ich preradení podľa obsahu položiek výkazu ziskov a strát.

§ 4b

Podľa opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 11. novembra 2003 č. 16680/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o metódach a postupoch konsolidácie, usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek konsolidovanej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených na zverejnenie z konsolidovanej účtovnej závierky pre podnikateľov (oznámenie č. 460/2003 Z. z.) sa postupuje poslednýkrát pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky za účtovné obdobie, ktoré

^{1a)} § 86 opatrenia č. 23 054/2002-92 (oznámenie č. 740/2002 Z. z.) v znení opatrenia č. 25 167/2003-92 (oznámenie č. 560/2003 Z. z.)

končí 31. decembra 2004 a ak je účtovným obdobím hospodársky rok, za účtovné obdobie, ktoré sa začína v roku 2004 a končí v roku 2005.

§ 4ba

(1) Toto opatrenie sa prvýkrát použije pri zostavovaní individuálnej účtovnej zvierky za účtovné obdobie, ktoré sa končí po 1. januári 2007.

(2) Pri zostavovaní individuálnej účtovnej zvierky za účtovné obdobie, ktoré sa končí po 1. januári 2007 sa na účely vykazovania v stĺpci 2 výkazu ziskov a strát zostatky výsledkových účtov preradia podľa položiek výkazu ziskov a strát.

§ 4bb

Toto opatrenie sa prvýkrát použije pri zostavovaní individuálnej účtovnej zvierky za účtovné obdobie, ktoré sa končí po 1. januári 2009.

§ 4bc

Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2011

(1) Toto opatrenie sa prvýkrát použije pri zostavovaní individuálnej účtovnej zvierky za účtovné obdobie, ktoré sa končí po 1. januári 2011.

(2) Pri zostavovaní prvej individuálnej účtovnej zvierky za účtovné obdobie, ktoré sa končí po 1. januári 2011, sa na účely vykazovania v stĺpcoch 3 a 5 súvahy zostatky súvahových účtov preradia podľa položiek súvahy.

§ 4bd

Toto opatrenie sa prvýkrát použije pri zostavovaní individuálnej účtovnej zvierky, ktorá sa zostavuje za účtovné obdobie končiacie 31. decembra 2011 a neskôr.

§ 4c

Týmto opatrením sa preberajú právne záväzné akty Európskej únie uvedené v prílohe č. 4.

§ 5

Zrušujú sa:

1. opatrenie Federálneho ministerstva financií z 29. decembra 1992 č. j. V/1- 31 388/1992, ktorým sa ustanovuje usporiadanie položiek súvahy a výkazu ziskov a strát a ich obsahové vymedzenie pre podnikateľov v znení opatrenia č. 65/502/1994 (oznámenie č. 335/1994 Z. z.),
2. opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 15. novembra 1993 č. 65/277/1993, ktorým sa ustanovuje obsah prílohy tvoriacej súčasť účtovnej zvierky podnikateľov (oznámenie č. 289/1993 Z. z.) v znení opatrenia č. 65/506/1994 (oznámenie č. 336/1994 Z. z.), opatrenia č. 3358/1997-sekr. (oznámenie č. 291/1997 Z. z.) a opatrenia č. 3098/1998-KM (oznámenie č. 359/1998 Z. z.) .

§ 5a

Zrušuje sa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 11. novembra 2003 č. 16680/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o metódach a postupoch konsolidácie, usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek konsolidovanej účtovnej zvierky a rozsahu údajov určených na zverejnenie z konsolidovanej účtovnej zvierky pre podnikateľov (oznámenie č. 460/2003 Z. z.).

§ 5b

Zrušuje sa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 6. novembra 1995 č. 65/436/1995, ktorým sa ustanovuje účtovným jednotkám povinnosť predkladať prehľad vybraných ukazovateľov o hospodárení s obecným bytovým fondom (oznámenie č. 272 /1995 Z. z.).

§ 6

Toto opatrenie nadobúda účinnosť 10. apríla 2003 (oznámenie o vydaní opatrenia č. 123/2003 Z. z.).

Opatrenie č. 25 167/2003-92 nadobudlo účinnosť 1. januára 2004.

Opatrenie č. MF/10069/2004-74 nadobudlo účinnosť 1. januára 2005.

Opatrenie č. MF/26670/2005-74 nadobudlo účinnosť 1. januára 2006.

Opatrenie č. MF/25812/2006-74 nadobúda účinnosť 1. januára 2007.

Opatrenie č. MF/26120/2007-74 nadobúda účinnosť 1. januára 2008.

Opatrenie č. MF/24219/2008-74 nadobúda účinnosť 5. decembra 2008 okrem čl. I bodov 2 až 6, ktoré nadobúdajú účinnosť 1. januára 2009.

Opatrenie č. MF/25947/2010-74 nadobúda účinnosť 31. decembra 2010 okrem čl. I bodov 1 až 7 a bodov 9 až 15, ktoré nadobúdajú účinnosť 1. januára 2011.

Ivan Mikloš
podpredseda vlády a minister financií

Ján Počiatek
minister financií

.....

V opatrení k účtovnej závierke teraz nasledujú formuláre súvahy a výkazu ziskov a strát. My ich v tomto komentári neuvádzame, pretože to považujeme za duplicitu, keďže sú uvedené v našej vzorovej účtovnej závierke. Uvádzame však komentár k vysvetlivkám k súvahe a k výkazu ziskov a strát.

.....

Vysvetlivky k súvahe

1. Písmeno „X“ v označení účtu uvedené v riadku súvahy vyjadruje účet doplnený do účtovného rozvrhu podľa potrieb účtovnej jednotky.
2. Ak je v riadku súvahy účet označený písmenom „A“ za číslom účtu, ide o analytický účet.
3. Za znamienkom mínus (–) sú v súvahe uvedené čísla účtov, ktoré sa uvádzajú v stĺpci 1 časti 2.
4. Suma položky súvahy v riadku 001 v stĺpcoch 2 a 3 sa rovná sume položky súvahy v riadku 066 v stĺpcoch 4 a 5.
5. Položky súvahy v nulovej hodnote za bežné účtovné obdobie a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa nevyplňajú.
6. V stĺpcoch 3 a 5 súvahy účtovnej jednotky, ktorá v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období účtovala v sústave jednoduchého účtovníctva, sa nevykazujú žiadne údaje.
7. Daňové identifikačné číslo sa vyplňuje, ak ho má účtovná jednotka pridelené.
8. Kód SK NACE sa vyplňa podľa vyhlášky Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 306/2007 Z. z., ktorou sa vydáva Štatistická klasifikácia ekonomických činností.

Komentár:

Vysvetlivka č. 1 súvisí s tým, že účtový rozvrh účtovnej jednotky môže obsahovať aj také účty, ktoré nie sú v rámci účtovnej osnovy. Podľa § 3 ods. 1 postupov účtovania pre podnikateľov, účtový rozvrh obsahuje syntetické účty z rámce účtovnej osnovy a môže (= voliteľnosť) obsahovať účtovnou jednotkou vytvorené syntetické účty majetku, záväzkov a vlastného imania nadväzujúce na ekonomický obsah účtovej skupiny, v rámci ktorej vytvorené syntetické účty dopĺňajú rámcovú účtovnú osnovu, pričom k vytvorenému syntetickému účtu sa priradí trojmiestny znak a slovné označenie. Pozri aj komentár k § 2 ods. 1.

Vysvetlivka č. 2 súvisí s tým, že niektoré účty môžu mať zostatok na strane MD i na strane D, a podľa toho sa vykazujú v súvahe buď na strane aktív alebo na strane pasív. A tiež s tým, že niektoré účty môžu obsahovať dlhodobý i krátkodobý majetok, a potom sa ich časť vykazuje v príslušných položkách súvahy. Pozri aj komentár k § 2 ods. 5 a 6.

Praktická je najmä vysvetlivka č. 5. Aby nebola súvaha plná núl, tak sa tie jej položky, kde by bola 0 v bežnom účtovnom období a aj v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období, nevyplňajú. Ak je daná položka aspoň v jednom účtovnom období rôzna od nuly, potom sa za to druhé účtovné obdobie nula nevynechá a napíše sa.

Vysvetlivky k súvahe priebežnej účtovnej závierky

1. Písmeno „X“ v označení účtu uvedené v riadku súvahy priebežnej účtovnej závierky vyjadruje účet doplnený do účtovného rozvrhu podľa potrieb účtovnej jednotky.
2. Ak je v riadku súvahy účet označený písmenom „A“ za číslom účtu, ide o analytický účet.
3. Za znamienkom mínus (–) sú v súvahe uvedené čísla účtov, ktoré sa uvádzajú v stĺpci 1 časti 2.
4. Suma položky súvahy priebežnej účtovnej závierky v riadku 001 v stĺpcoch 2 a 3 sa rovná sume položky súvahy priebežnej účtovnej závierky v riadku 066 v stĺpcoch 4 a 5.
5. Pri priebežnej účtovnej závierke v úplnej štruktúre sa v súvahe vykazujú všetky položky, ktoré majú v účtovníctve účtovnej jednotky obsahovú náplň.
6. Pri priebežnej účtovnej závierke v skrátenej štruktúre sa v súvahe vykazujú súhrnné položky a súhrnné údaje nižšieho radu, ktoré sú v súvahe označené veľkými písmenami, ku ktorým je priradená rímska číslica.
7. Položky súvahy priebežnej účtovnej závierky v nulovej hodnote za bežné účtovné obdobie a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa nevyplňajú.

8. V stĺpcoch 3 a 5 súvahy priebežnej účtovnej zvierky účtovnej jednotky, ktorá v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období účtovala v sústave jednoduchého účtovníctva, sa nevykazujú žiadne údaje.

9. Daňové identifikačné číslo sa vyplňuje, ak ho má účtovná jednotka pridelené.

10. Kód SK NACE sa vyplňa podľa vyhlášky Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 306/2007 Z. z., ktorou sa vydáva Štatistická klasifikácia ekonomických činností.

Vysvetlivky k výkazu ziskov a strát

1. Ak je v riadku výkazu ziskov a strát účet označený písmenom „A“ za číslom účtu, ide o analytický účet.
2. Suma položky výkazu ziskov a strát v riadku 61 v stĺpcoch 1 a 2 sa rovná sume položky súvahy v riadku 087 v stĺpcoch 4 a 5.
3. Položky výkazu ziskov a strát na riadkoch 24, 25, 44 a 45 sa vykazujú s kladným znamienkom.
4. Položky výkazu ziskov a strát v nulovej hodnote za bežné účtovné obdobie a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa nevyplňajú.
5. V stĺpci 2 výkazu ziskov a strát účtovnej jednotky, ktorá v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období účtovala v sústave jednoduchého účtovníctva sa nevykazujú žiadne údaje.
6. Daňové identifikačné číslo sa vyplňuje, ak ho má účtovná jednotka pridelené.
7. Kód SK NACE sa vyplňa podľa vyhlášky Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 306/2007 Z.z., ktorou sa vydáva Štatistická klasifikácia ekonomických činností.

Komentár:

Analogicky ako pri vysvetlivkách k súvahe, pozri tam.

Vysvetlivky k výkazu ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky

1. Ak je v riadku výkazu ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky účet označený písmenom „A“ za číslom účtu, ide o analytický účet.
2. Suma položky výkazu ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky v riadku 61 v stĺpci 1 časti 2 sa rovná sume položky súvahy priebežnej účtovnej zvierky v riadku 087 v stĺpci 4.
3. Položky výkazu ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky na riadkoch 24, 25, 44 a 45 sa vykazujú s kladným znamienkom.
4. Pri priebežnej účtovnej zavierke v úplnej štruktúre sa vo výkaze ziskov a strát vykazujú všetky položky, ktoré majú v účtovníctve účtovnej jednotky obsahovú náplň.
5. Pri priebežnej účtovnej zavierke v skrátenej štruktúre sa výkaz ziskov a strát zostavuje v úplnej štruktúre.
6. Položky výkazu ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky v nulovej hodnote za bežné účtovné obdobie a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa nevyplňajú.
7. V stĺpci 2 výkazu ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky účtovnej jednotky, ktorá v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období účtovala v sústave jednoduchého účtovníctva, sa nevykazujú žiadne údaje.
8. Sumy položiek výkazu ziskov a strát priebežnej účtovnej zvierky v stĺpci 1 časti 2 a v stĺpci 2 časti 2 sa nevykazujú, ak vykazovaná časť účtovného obdobia je totožná s obdobím od začiatku účtovného obdobia do dňa, ku ktorému sa zostavuje priebežná účtovná zvierka.
9. Daňové identifikačné číslo sa vyplňuje, ak ho má účtovná jednotka pridelené.
10. Kód SK NACE sa vyplňa podľa vyhlášky Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 306/2007 Z. z., ktorou sa vydáva Štatistická klasifikácia ekonomických činností.

Príloha č. 3 k opatreniu 4455/2003-92**POZNÁMKY**
k.....20....**A. Poznámky obsahujú tieto informácie o účtovnej jednotke:**

- a) obchodné meno a sídlo účtovnej jednotky, dátum jej založenia a dátum jej vzniku,

Komentár:

Obchodné meno obchodných spoločností a družstva je názov, pod ktorým sú zapísané v obchodnom registri (§ 9 ods. 2 OZ).

Napr. obchodné meno našej spoločnosti je KPMG Slovensko spol. s r.o. Tak ho je treba v oficiálnom styku aj písať:

- prvé štyri písmená sú veľkým,
- potom je jedna medzera,
- v slove Slovensko je prvé písmeno veľké, ostatné malé,
- potom jedna medzera, bez čiarky,
- potom je skratka typu obchodnej spoločnosti (podľa § 107 OZ obchodné meno spoločnosti s ručením obmedzeným musí obsahovať označenie „spoločnosť s ručením obmedzeným“, postačí však skratka „spol. s r.o.“ alebo „s.r.o.“), my sme si z týchto troch zvolili označenie „spol. s r.o.“, a toto je súčasťou nášho obchodného mena, nie tie ostatné dve,

Nie je preto správne:

- dať čiarku medzi „Slovensko“ a „spol.“,
- dať viac medzier tam, kde je oficiálne len jedna, alebo nedat' medzeru tam, kde oficiálne je,
- v „spol. s r.o.“ dať bodku za „s“ (s.r.o.), to by bolo aj tak gramaticky nesprávne, lebo za predložkou sa bodka nedáva,
- a pod.

Zámerné sa tomu venujeme až takto podrobne (zdanlivo zbytočne), ale poznatky z praxe ukazujú, že sa v tomto vyskytujú chyby, napr.

- obchodné meno uvedené na titulnom liste súvahy je iné než je na titulnom liste výkazu ziskov a strát, a to je iné než uvedené na titulnom liste poznámok, a to je iné než uvedené v tomto bode poznámok, ktorý práve komentujeme,
- a ešte iné je uvedené v správe audítora o overení účtovnej závierky alebo o overení súladu výročnej správy s účtovnou závierkou.

Založeniu a vzniku sme sa už venovali v komentári k § 2 ods. 2 tohto opatrenia k účtovnej závierke.

Účtovná jednotka vedie účtovníctvo odo dňa svojho vzniku, do dňa svojho zániku (§ 4 ods. 1 zákona o účtovníctve). Spoločnosť vzniká dňom, ku ktorému bola zapísaná do obchodného registra (§ 62 ods. 1 OZ), pričom vzniku spoločnosti predchádza jej založenie (§ 57 OZ). Spoločnosť zaniká ku dňu výmazu z obchodného registra (§ 68 ods. 1 OZ), pričom zániku spoločnosti predchádza jej zrušenie.

Inými slovami, na začiatku životnej púte spoločnosti je jej založenie a vznik, a na konci jej životnej púte je jej zrušenie (s likvidáciou alebo bez likvidácie) a zánik.

Informácia o dátume založenia a dátume vzniku má pre adresáta účtovnej závierky zmysel najmä v prvom účtovnom období spoločnosti, potom preňho nie je až taká dôležitá.

- b) opis hospodárskej činnosti účtovnej jednotky,

Komentár:

Vyžaduje sa uviesť opis (charakteristiku) hospodárskej činnosti účtovnej jednotky, to znamená toho, čo vlastne robí, čo vykonáva. Najčastejšou chybou, ktorú v praxi pozorujeme, je uvádzanie všetkých činností, ktoré sú zapísané v obchodnom registri a ktoré je účtovná jednotka oprávnená vykonávať, hoci ich v skutočnosti ani nevykonáva. Mnohé účtovné jednotky si totiž dávajú do

obchodného registra ako predmet činnosti zapísať aj 10 – 15 rôznych činností, pre každý prípad. Aby boli pripravené, keby sa náhodou takáto činnosť vyskytla a chceli ju vykonávať. V skutočnosti z celého spektra tých 10 – 15 vykonávajú len 2 – 3. V takomto prípade je uvádzanie všetkých 10 – 15 činností v poznámkach zavádzajúce, a nemá nič spoločné s požiadavkou pravdivého a verného obrazu. Správne je uviesť len tie 2 – 3, ktoré naozaj vykonávajú, prípadne aj z nich uviesť len tie hlavné, a nie aj tie marginálne (ak také sú).

Poukážme aj na súvislosť tohto ustanovenia s požiadavkou uvedenou v bode H písm. a), kde sa vyžaduje uviesť sumy tržieb za vlastné výkony a tovar s uvedením ich opisu a hodnoty tržieb podľa

- jednotlivých typov výrobkov a služieb účtovnej jednotky a
- hlavných oblastí odbytu.

Jednotlivé typy výrobkov a služieb účtovnej jednotky, ako aj hlavné oblasti odbytu trochu pripomínajú IFRS 8 Operating segments, hoci tento má požiadaviek na zverejňovanie informácií o segmentoch účtovnej jednotky podstatne viac.

Vo vzorovej účtovnej závierke sme ako hlavné činnosti spoločnosti uviedli len tie, ktoré naozaj vykonáva:

- výroba elektrických motorov,
- výroba elektromerov,
- s tým súvisiace služby a nákup a predaj tovaru,

a tieto tri „segmenty“ („jednotlivé typy výrobkov a služieb účtovnej jednotky“) sme potom použili aj ako kritérium pre členenie tržieb v bode H písm. a). Netvrdíme, že to tak musí byť vždy, ale určitú nadväznosť tu vidíme.

- c) priemerný prepočítaný počet zamestnancov účtovnej jednotky počas účtovného obdobia, počet zamestnancov účtovnej jednotky ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, z toho počet vedúcich zamestnancov, ktorými sa rozumejú vedúci zamestnanci v priamej riadiacej pôsobnosti štatutárneho orgánu alebo člena štatutárneho orgánu a vedúci zamestnanci, ktorí sú v priamej riadiacej pôsobnosti tohto vedúceho zamestnanca,

Komentár:

Vyžaduje sa uviesť dva údaje o zamestnancoch:

- priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia, a
- počet zamestnancov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Pri obidvoch týchto údajoch sa vyžaduje uviesť počet vedúcich zamestnancov. Definícia vedúceho zamestnanca bola v tomto opatrení prvýkrát uvedená k 31.12.2011. Prax bola dovtedy rôzna, pretože účtovné jednotky si vysvetľovali pojem „vedúci zamestnanec“ rôzne. Stretávali sme sa s prípadmi, keď účtovná jednotka uvádzala počet zamestnancov napr. 500, z toho 1 vedúci zamestnanec (myslela tým konateľa), a iná účtovná jednotka uvádzala počet zamestnancov tiež napr. 500, z toho 40 vedúcich zamestnancov. Pritom pravda by mohla byť niekde uprostred.

Všimnime si, že z definície vedúceho zamestnanca nevyplýva, že by sa zaňho mal považovať aj štatutárny orgán samotný, napr. konateľ v spoločnosti s ručením obmedzeným, člen predstavenstva v akciovej spoločnosti (logické by to však bolo, ide zrejme o nepresnosť v tejto definícii).

- d) údaj či je účtovná jednotka neobmedzene ručiacim spoločníkom v iných účtovných jednotkách s uvedením obchodného mena a sídla takejto účtovnej jednotky; uvádzajú sa aj iné významné údaje týkajúce sa tohto ručenia,

Komentár:

Táto informácia sa vyžaduje preto, aby si adresát účtovnej závierky mohol utvoriť celkový obraz o rizikách účtovnej jednotky zostavujúcej účtovnú závierku.

Neobmedzene ručiacimi spoločníkmi sú:

- spoločníci vo verejnej obchodnej spoločnosti (spoločníci ručia za záväzky spoločnosti spoločne a nerozdielne celým svojim majetkom, § 76 OZ),
- komplementári v komanditnej spoločnosti (komplementár ručí celým svojim majetkom, § 93 OZ).

To znamená, že zatiaľ čo akcionár v akciovej spoločnosti, spoločník v spoločnosti s ručením obmedzeným a komanditista v komanditnej spoločnosti môže z titulu toho, že je akcionár, spoločník a komanditista prísť o svoj splatený a – s výnimkou akcionára – aj o nesplatený vklad (t.j. nielen o splatený vklad, aj o nesplatený vklad, pretože za záväzky spoločnosti ručí do výšky svojho nesplateného vkladu; akcionár neručí za záväzky spoločnosti, § 154 ods. 1 OZ), príp. emisné ážio, spoločník vo verejnej obchodnej spoločnosti a komplementár v komanditnej spoločnosti môže prísť o celý svoj majetok.

Táto informácia je veľmi dôležitá, preto by mala byť podľa nášho názoru v poznámkach uvedená vždy, a to bez ohľadu na to, či účtovná jednotka je alebo nie je takýmto neobmedzene ručiacim spoločníkom. A to aj napriek tomu, že v zmysle § 3 ods. 5 opatrenia k účtovnej závierke má účtovná jednotka informácie v poznámkach uvádzať len vtedy, ak má pre ne obsahovú náplň. Pre adresáta účtovnej závierky má zmysel aj potvrdenie, že účtovná jednotka takýmto spoločníkom nie je (negatívne potvrdenie).

e) právny dôvod na zostavenie účtovnej závierky,

Komentár:

Tu sa uvádza, čo je právnym dôvodom na zostavenie účtovnej závierky. Účtovná závierka sa zostavuje ako:

- riadna - k poslednému dňu účtovného obdobia (§ 17 ods. 6, § 16 ods. 4 zákona o účtovníctve; takáto je aj naša vzorová účtovná závierka),
- mimoriadna – ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu, ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie alebo deň účinnosti vyhlásenia konkurzu (§ 17 ods. 6, § 16 ods. 4 zákona o účtovníctve),
- priebežná (§ 18 zákona o účtovníctve).

Ako bolo spomenuté už v úvode, táto publikácia je zameraná na riadnu účtovnú závierku, konkrétne na riadnu individuálnu účtovnú závierku (t.j. nie konsolidovanú, nie mimoriadnu, nie priebežnú).

Odporúčame uvádzať vždy aj odkaz na príslušné ustanovenie zákona o účtovníctve, aby to bolo jednoznačné.

Odporúčame uvádzať aj dĺžku bežného účtovného obdobia a dĺžku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Táto informácia je dôležitá najmä v prípadoch, keď dĺžka bežného a bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia nie sú totožné.

Napr. účtovná jednotka vznikla v priebehu predchádzajúceho účtovného obdobia (napr. 5.8.01), a teda predchádzajúce účtovné obdobie bude od 5.8.01 do 31.12.01 (necelých 5 mesiacov), zatiaľ čo bežné účtovné obdobie bude od 1.1.02 do 31.12.02 (12 mesiacov). Táto informácia je síce uvedená na titulnom liste súvahy, výkazu ziskov a strát, a tiež aj poznámok, ale predsa len odporúčame zdôrazniť ju ešte raz v bode poznámok, ktorý práve komentujeme. Pretože pri súvahe to adresátovi účtovnej závierky nemusí byť nápadné (súvaha vyjadruje stav aktív a pasív k určitému dňu), ale pri výkaze ziskov a strát sa nad tým pozastaví (lebo výkaz ziskov a strát vyjadruje náklady, výnosy a výsledok hospodárenia za určité obdobie, nie k určitému dňu). V našom príklade bude adresát porovnávať náklady a výnosy za 12 mesiacov s nákladmi a výnosmi za necelých 5 mesiacov. Tak mu to pre istotu ešte raz pripomeňme, aby sa v tom lepšie vyznal a pri svojej analýze si to uvedomil.

Iným príkladom môže byť zmena účtovného obdobia (prechod z kalendárneho roka na hospodársky rok alebo naopak, pozri § 3 zákona o účtovníctve). Doteraz bolo účtovné obdobie účtovnej jednotky totožné s kalendárnym rokom, a odtiaľto bude účtovné obdobie od 1.4. do 31.3. nasledujúceho roka. To znamená, že účtovné obdobie (označme ho ako 05) 05 bude 12 mesiacov (kalendárny rok, 1.1. – 31.12.05), nasledujúce bude len 3 mesiace (1.1. – 31.3.06) a nasledujúce znova 12 mesiacov (1.4.06 – 31.3.07). Preto odporúčame upozorniť adresáta aj v texte poznámok, nielen na titulnom liste súvahy, výkazu ziskov a strát a poznámok,

- k 31.3.06 na to, že bežné účtovné obdobie sú len 3 mesiace, zatiaľ čo bezprostredne predchádzajúce bolo 12 mesiacov,
- k 31.3.07 na to, že bežné účtovné obdobie je 12 mesiacov, zatiaľ čo bezprostredne predchádzajúce boli len 3 mesiace.

Údaje o dĺžke účtovného obdobia majú význam nielen pri nákladoch a výnosoch (a teda výsledku hospodárenia), ale aj pri iných údajoch, ktoré vyjadrujú pohyb za účtovné obdobie (zdôraznime „za“), napr. prehľad peňažných tokov, prehľad o pohybe dlhodobého majetku, prehľad o pohybe vlastného imania, prehľad o pohybe opravných položiek, prehľad o pohybe rezerv a pod.

Pri mimoriadnej účtovnej závierke je potrebné napísať, z akého dôvodu sa zostavuje:

- ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu. Ide o zlúčenie ($A + B = A$), splynutie ($A + B = C$) a rozdelenie ($A = B + C$). Zanikajúca spoločnosť (pri zlúčení $A + B = A$ je to spoločnosť B, pri splynutí $A + B = C$ sú to spoločnosti A a B, pri rozdelení $A = B + C$ je to spoločnosť A) zostaví ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu mimoriadnu účtovnú závierku. Odporúčame v tomto bode nielen opísať, prečo túto mimoriadnu účtovnú závierku zostavuje, ale aj doplniť, že sa nasledujúci deň zlučuje, splýva, rozdeľuje, a že právnym nástupcom je spoločnosť A (pri zlúčení), C (pri splynutí), a B a C (pri rozdelení). Zlúčenie, splynutie a rozdelenie ako také nemajú vplyv na schopnosť nepretržite pokračovať vo svojej činnosti (§ 7 ods. 4 zákona o účtovníctve, pozri aj úvodnú časť tejto publikácie). Odporúčame informáciu o zlúčení, splynutí a rozdelení uviesť aj v nasledujúcich bodoch poznámok:
 - o bod E, písm. a) – o splnení predpokladu, že účtovná jednotka bude nepretržite pokračovať vo svojej činnosti (angl. going concern),
 - o bod O – o skutočnostiach, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka do dňa zostavenia účtovnej závierky (angl. events after the reporting period),
- ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie. V takomto prípade však už nie je splnený predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti. Túto skutočnosť je potrebné uviesť nielen v tomto bode, ale aj v bode E, písm. a), a tiež v bode O, analogicky ako v predchádzajúcom prípade, pozri aj komentár tam.
- ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do konkurzu. Analogicky ako v predchádzajúcom prípade.

Predsa sa ešte vrátíme k prvej účtovnej závierke, t.j. účtovnej závierke zostavenej za účtovné obdobie odo dňa vzniku účtovnej jednotky (napr. 5.8.01) do konca účtovného obdobia (napr. 31.12.01). Stalo sa, že účtovná jednotka potrebovala pre svoju činnosť licenciu. Bez nej nemohla vykonávať tú činnosť, na ktorú bola vôbec zriadená. Licenciu jej udelil štátny orgán až po jej vzniku, veď

skôr ani nemohol. Nech to bolo povedzme 20.9.01. No a účtovná jednotka mala v úmysle zostaviť prvú účtovnú závierku nie za obdobie od 5.8.01 do 31.12.01, ale za obdobie od 20.9.01 do 31.12.01. Teda otváraciu súvahu by zostavila nie k 5.8.01, ale až k 20.9.01, argumentujúc, že veď bez tejto licencie by vôbec nemohla vykonávať činnosť, pre ktorú bola zriadená. Zhodou okolností to bola účtovná jednotka, ktorá potrebovala a získala bankovú licenciu, t.j. licenciu, že môže fungovať ako banka (to ale v tejto chvíli nie je podstatné, veď aj u účtovných jednotiek – podnikateľov sú pre určité činnosti potrebné rôzne licencie či iné úradné povolenia, napr. v oblasti telekomunikácií, energetiky a pod.). Podstatné je, že rozhodujúcim dňom pre začiatok prvého účtovného obdobia je deň vzniku účtovnej jednotky, a nie deň, kedy dostane licenciu či iné úradné povolenie pre svoju činnosť.

f) dátum schválenia účtovnej závierky za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie príslušným orgánom účtovnej jednotky.

Schvaľovanie účtovnej závierky patrí do pôsobnosti valného zhromaždenia (§ 187 ods. 1 písm. e) OZ - pre akciové spoločnosti, § 125 ods. 1 písm. b) OZ - pre spoločnosti s ručením obmedzeným). Štatutárny orgán spoločnosti s ručením obmedzeným a akciové spoločnosti musí predložiť individuálnu účtovnú závierku na schválenie do 6 mesiacov po uplynutí účtovného obdobia (§ 40 ods. 1 OZ).

Pozri aj komentár k § 1 ods. 8.

Viac o lehotách na zostavenie, predloženie, overenie audítorom, preskúmanie dozornou radou, schválenie, uloženie v zbierke listín obchodného registra a zverejnenie účtovnej závierky a výročnej správy pozri na www.kpmg.sk, Newsflash z januára 2010.

V našej vzorovej účtovnej závierke sme na tomto mieste uviedli aj údaje, ktoré právne predpisy nevyžadujú:

- o uložení účtovnej závierky a výročnej správy v zbierke listín obchodného registra a o zverejnení súvahy, výkazu ziskov a strát a informácie o tom, aký názor audítor na účtovnú závierku vyjadril, v Obchodnom vestníku (§ 21 zákona o účtovníctve),
- o schválení audítora valným zhromaždením (§ 19 ods. 2 zákona o účtovníctve),
- o zostavení a predložení výkazu vybraných údajov z konsolidovanej účtovnej závierky; táto povinnosť sa týka tých účtovných jednotiek, ktoré zostavujú konsolidovanú účtovnú závierku podľa § 22 zákona o účtovníctve (pozri § 22 ods. 18 zákona o účtovníctve, a tiež Opatrenie MF SR č. MF/25928/2011-74, ktorým sa ustanovuje rozsah, spôsob, miesto a termíny ukladania tohto výkazu pre účtovné jednotky, ktorými sú podnikatelia), pričom tento výkaz sa predkladá daňovému úradu do jedného roka od skončenia účtovného obdobia.

Tieto údaje uvádzame ani nie kvôli adresátovi účtovnej závierky, ale kvôli samotnej účtovnej jednotke, aby na tieto svoje povinnosti nezabudla. Nezriedka sa stáva, že účtovná jednotka na tieto svoje povinnosti zabudne, tak nech jej aspoň táto formulácia najneskôr pri zostavovaní poznámok pripomenie, že tak má urobiť. Pretože sankcie za porušenie týchto povinností nie sú malé (§ 38 zákona o účtovníctve). Ak sa rozhodne tieto informácie v poznámkach neuviesť, pretože nie sú vyžadované, tak ich jednoducho zo vzorovej účtovnej závierky vymeže. Aj tak splnia svoj účel – pripomenúť účtovnej jednotke tieto povinnosti.

Ak ešte neboli tieto dokumenty v obchodnom registri uložené, ale už tam boli účtovnou jednotkou zaslané, bolo by vhodné uviesť aspoň dátum zaslania. Analogicky, ak ešte neboli tieto dokumenty v Obchodnom vestníku zverejnené, ale už tam boli účtovnou jednotkou zaslané, bolo by vhodné uviesť aspoň dátum zaslania.

Nesplnenie povinnosti uložiť do zbierky listín individuálnu účtovnú závierku za najmenej dve účtovné obdobia nasledujúce po sebe je dôvodom na zrušenie spoločnosti (§ 68 ods. 6 OZ).

K tomu pre úplnosť ešte doplníme, že členovia predstavenstva sú povinní nahradiť škodu, ktorá spoločnosti vznikne nezverejnením výročnej správy a konsolidovanej výročnej správy (§ 194 ods. 6 OZ).

B. Poznámky ďalej obsahujú tieto informácie o členoch štatutárnych orgánov, dozorných orgánov a iných orgánov účtovnej jednotky:

- a) mená a priezviská členov štatutárnych orgánov, dozorných orgánov a mená a priezviská alebo obchodné mená a názvy iných orgánov účtovnej jednotky,

Komentár:

Ide o tri skupiny orgánov spoločnosti:

- štatutárny orgán,
- dozorný orgán,
- iné orgány.

Prvé dve skupiny sú upravené Obchodným zákonníkom, iné orgány v právnych predpisoch nie sú upravené, a záleží od úsudku účtovnej jednotky, čo bude za iné orgány považovať.

Ak ide o fyzické osoby, uvádza sa meno a priezvisko tejto fyzickej osoby. Nevyžaduje sa nič viac – adresa, dátum narodenia, rodné číslo a pod. Niekedy sa stretávame s tým, že účtovné jednotky uvádzajú aj tieto údaje, čo je podľa nášho názoru v súvislosti s ochranou osobných údajov aj diskutabilné (ešte uvedenie adresy by nemalo byť problematické, pretože adresa sa uvádza aj vo výpise z obchodného registra spoločnosti, a teda je to verejne dostupný údaj). Ale – je to na ich rozhodnutí, je to ich účtovná závierka a oni rozhodujú, čo v nej uvedú a čo nie. Pretože, ako sme už uviedli v úvodnej časti tejto publikácie, požiadavky na uvádzanie informácií v poznámkach ako tretej súčasťou účtovnej závierky, uvedené v zákone o účtovníctve a v opatrení k účtovnej závierke, je potrebné chápať ako minimálne požiadavky. Účtovná jednotka má uviesť aj ďalšie informácie, ak je to podľa jej názoru potrebné pre dodržanie zásady pravdivého a verného obrazu.

Ak ide o právnické osoby, uvádza sa obchodné meno tejto právnickej osoby. Napr. v komanditnej spoločnosti je štatutárnym orgánom komplementár. A ak nie je komplementárom fyzická osoba, ale právnická osoba, napr. spoločnosť s ručením obmedzeným, potom je štatutárnym orgánom komanditnej spoločnosti právnická osoba, nie fyzická osoba. Nevyžaduje sa uvedenie sídla, IČO a pod. týchto právnických osôb. Aj keď na druhej strane, uvedenie aspoň sídla by nebolo na škodu, aj tak je to verejne dostupný údaj.

Štatutárnym orgánom spoločnosti je:

- v spoločnosti s ručením obmedzeným konateľ (§ 135 ods. 1 OZ),
- v akciovej spoločnosti predstavenstvo (§ 192 ods. 1 OZ),
- v komanditnej spoločnosti komplementár (§ 101 ods. 1 OZ),
- vo verejnej obchodnej spoločnosti každý zo spoločníkov (§ 85 OZ).

Dozorným orgánom spoločnosti je:

- v akciovej spoločnosti dozorná rada (§ 197 OZ), pričom zriadenie dozornej rady je povinné, každá akciová spoločnosť musí mať zriadenú dozornú radu,
- v ostatných spoločnostiach nie je zriadenie dozorného orgánu (dozornej rady) povinné. Napr. v spoločnosti s ručením obmedzeným sa dozorná rada zriaďuje vtedy, ak tak určuje spoločenská zmluva. Záleží teda na rozhodnutí spoločníkov, či dozornú radu zriadia alebo nie (pozri § 137 OZ). Skúsenosti z praxe ukazujú, že dozorná rada býva zriadená v tých slovenských spoločnostiach s ručením obmedzeným, ktorých spoločníci sú z Nemecka, príp. Rakúska.

Poznámka pre audítora: Správne rozlišovanie štatutárneho orgánu a dozorného orgánu má svoj význam aj pre správu audítora, konkrétne pre tú časť, kde sa uvádzajú adresáti správy audítora. Adresátom správy audítora napr.

- pri akciovej spoločnosti sú akcionári, dozorná rada a predstavenstvo; treba pritom dávať pozor, aby sa nedopatrením nestalo, že audítora do správy napíše, že adresátom správy pri akciovej spoločnosti sú spoločníci a konatelia,
- pri spoločnosti s ručením obmedzeným sú spoločníci, dozorná rada (ak je zriadená) a konateľ; treba pritom dávať pozor, aby sa nedopatrením nestalo, že audítora do správy napíše, že adresátom správy audítora pri spoločnosti s ručením obmedzeným sú akcionári, dozorná rada a predstavenstvo.

Je pritom potrebné rozlišovať, či ide o jedného alebo viacerých akcionárov (podľa toho sa potom použije pojem buď akcionárovi alebo akcionárom), jedného alebo viacerých spoločníkov (podľa toho sa potom použije pojem buď spoločníkovi alebo spoločníkom), jedného alebo viacerých konateľov (podľa toho sa potom použije pojem buď konateľovi alebo konateľom). Teda použije sa jednotné alebo množné číslo, podľa konkrétnej situácie. Aby sa napr. nestalo, že spoločnosť má jedného akcionára, spoločníka, konateľa, ale v správe je napísané, že je adresovaná akcionárom, spoločníkom, konateľom (množné číslo). Alebo naopak, spoločnosť má viacerých akcionárov, spoločníkov, konateľov, ale v správe je napísané, že je adresovaná akcionárovi, spoločníkovi, konateľovi (jednotné číslo).

Iné orgány spoločnosti. Čo považovať za iné orgány spoločnosti, právne predpisy neupravujú, a záleží od účtovnej jednotky, čo bude za iné orgány považovať.

- Účtovné jednotky tu väčšinou uvádzajú prokuristov. Prokúrou splnomocňuje podnikateľ prokuristu na všetky právne úkony, ku ktorým dochádza pri prevádzke podniku. V prokúre nie je zahrnuté oprávnenie scudzovať nehnuteľnosti a zaťažovať ich, ibaže je toto oprávnenie výslovne v udelení prokúry uvedené (§ 14 ods. 1 OZ). To znamená, že prokurista má skutočne právomoci porovnateľné so štatutárnym orgánom. Preto podľa nášho názoru aj dáva zmysel, aby bol v tejto skupine orgánov („iné orgány“) uvedený.
- Ďalšou skupinou orgánov, ktoré by sa tu mali uvádzať, sú podľa nášho názoru členovia výkonných orgánov a podobných orgánov. V niektorých spoločnostiach, a pozorujeme to najmä pri veľkých akciových spoločnostiach, je oddelené výkonné vedenie od štatutárných orgánov. Väčšina akciových spoločností síce má len predstavenstvo ako štatutárny orgán (a dozornú radu ako dozorný orgán), ale niektoré majú popri predstavenstve (a dozornej rade) aj orgány, ktoré sa starajú o denno-denný chod spoločnosti. A tieto orgány sa nazývajú napr. generálny riaditeľ, ekonomický riaditeľ, technický riaditeľ, výrobný riaditeľ, obchodný riaditeľ a pod. Niekedy (aj keď je potrebné povedať, že zriedkavo) sa vyskytuje okrem nich ešte ďalší orgán, napr. prezident a viceprezidenti.

Ak v priebehu účtovného obdobia prišlo k zmenám v zložení štatutárných, dozorných a iných orgánov, mali by sa uvádzať aj tieto zmeny. Napr. ak konateľ X bol konateľom do 20.3.01, a od 21.3.01 je konateľom Y, táto skutočnosť by sa v poznámkach mala uviesť. Účtovná závierka sa zostavuje za účtovné obdobie ako celok (od 1.1.01 do 31.12.01), a preto by sa mala uviesť aj informácia, kto bol v jej orgánoch v priebehu tohto účtovného obdobia, a teda kto bol za akú časť účtovného obdobia zodpovedný.

Odporúčame uviesť aj informáciu, či k 31.12. už boli tieto zmeny zapísané do obchodného registra alebo nie.

S informáciou o členoch štatutárnych, dozorných a iných orgánov účtovnej jednotky súvisí aj informácia o ich príjmoch a výhodách (pozri časť M). Tieto informácie sa tiež vyžadujú v členení na členov štatutárnych, dozorných a iných orgánov. Vymedzenie štatutárnych a dozorných orgánov je jasné, vyplýva z právnych predpisov. Avšak vymedzenie iných orgánov v právnych predpisoch nie je, a preto záleží od úsudku účtovnej jednotky, koho bude za iné orgány považovať. Musí si byť potom vedomá, že v časti M bude musieť uviesť informáciu o ich príjmoch a výhodách.

Vymedzenie orgánov účtovnej jednotky je dôležité aj z hľadiska vymedzenia adresáta správy audítora. Adresátom správy audítora sú akcionári / spoločníci a štatutárny orgán. Ak má spoločnosť zriadenú dozornú radu (či už povinne alebo dobrovoľne), tak adresátom správy audítora je aj dozorná rada. Akcionári / spoločníci, štatutárny orgán a dozorná rada preto, lebo tieto orgány sú vymedzené právnymi predpismi. Správa audítora nebýva adresovaná iným orgánom (ako sú opísané vyššie), pretože tieto orgány nie sú upravené právnymi predpismi.

- b) štruktúra spoločníkov, akcionárov s uvedením hodnoty a percentuálnej výšky ich podielu na základnom imaní účtovnej jednotky, ich podiel na hlasovacích právach a ich percentuálny podiel na ostatných položkách vlastného imania, ak sa odlišuje od ich podielu na základnom imaní.

Komentár:

Vyžaduje sa uviesť štruktúru spoločníkov / akcionárov, s uvedením nasledovných údajov:

- hodnoty a percentuálnej výšky ich podielu na základnom imaní,
- ich podielu na hlasovacích právach,
- ich percentuálneho podielu na ostatných položkách vlastného imania, ak sa odlišuje od ich podielu na základnom imaní.

Štruktúra spoločníkov / akcionárov. Ide o uvedenie zoznamu akcionárov (v prípade akciovej spoločnosti), resp. spoločníkov (v prípade ostatných obchodných spoločností). Tu sa v praxi vyskytujú dva problémy:

- identifikácia spoločníkov,
- počet spoločníkov.

Problémy s identifikáciou spoločníkov nebývajú pri spoločnosti s ručením obmedzeným, komanditnej spoločnosti a verejnej obchodnej spoločnosti. Pri nich sú spoločníci uvedení v spoločenskej zmluve. Pri akciových spoločnostiach je to horšie. Napriek tomu, že existujú zákonné možnosti ako zistiť, kto je akcionárom danej akciovej spoločnosti, v praxi sa v tejto súvislosti niekedy vyskytuje neistota, a to predovšetkým z časových dôvodov:

- pri verejnej akciovej spoločnosti (= všetky akcie alebo časť akcií bola prijatá na obchodovanie na regulovanom trhu, je to protiklad súkromnej akciovej spoločnosti), ak sa obchody s akciami na regulovanom trhu uskutočnili ku koncu účtovného obdobia, a ku dňu zostavenia účtovnej závierky ešte nie je z časových dôvodov možné zistiť, kto bol akcionárom ku dňu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje.

V poslednom čase neistota ohľadom identifikácie akcionárov nevzniká príliš často, pretože

- akcie na meno môžu byť síce vydané ako listinné (ich prevod sa uskutočňuje rubopisom a odovzdaním akcie) alebo zaknihované (ich prevod sa uskutočňuje podľa osobitného zákona), avšak pri všetkých akciách na meno zabezpečuje akciová spoločnosť vedenie zoznamu akcionárov, pričom práva spojené s akciou na meno je voči spoločnosti oprávnená vykonávať osoba zapísaná v zozname akcionárov (§ 156 OZ); inými slovami, ak nie je táto osoba zapísaná v zozname akcionárov, nemôže vykonávať práva spojené s akciou na meno,
- akcie na doručiteľa môžu byť vydané len ako zaknihované, a všetky zaknihované cenné papiere sú vedené v evidencii podľa osobitného zákona (§ 156 OZ).

Problémy s počtom spoločníkov tiež nezvyknú bývať pri spoločnosti s ručením obmedzeným, komanditnej spoločnosti a verejnej obchodnej spoločnosti, pretože počet ich spoločníkov nebýva príliš veľký, vo väčšine prípadov je to len niekoľko spoločníkov a málokedy sa stáva, že spoločníkov je viac než 5 prípadne 10. Takže tento počet sa do predpísanej tabuľky v poznámkach hravo zmestí. Pri akciových spoločnostiach však zvykne byť počet akcionárov väčší než len pár. Niekedy je akcionárov niekoľko tisíc, prípadne niekoľko desiatok tisíc, a to najmä vtedy, ak nadobudli akcie ešte v kupónovej privatizácii v 90-tych rokoch. Uviesť ich všetkých do tabuľky v poznámkach nebude tým najvhodnejším riešením, najmä s prihliadnutím na zásadu významnosti, užitočnosti a zrozumiteľnosti. Preto sa zvyčajne uvádzajú len tí najväčší akcionári a zvyšní sa uvedú v položke nazwanej „iní“ alebo „ostatní“. Presná hranica medzi tými, ktorí sú uvedení samostatne a tými, ktorí sú zhrnutí do položky „iní“ alebo „ostatní“, nie je. Myslíme tým nejakú percentálnu hranicu alebo niečo podobné. Ale zase nebolo by zrejme vhodné uviesť napr. Akcionár ABC 30 %, Akcionár XYZ 25 %, Ostatní 45 %. Tých „ostatných“ by sa žiadalo ešte rozložiť na drobnejšie. Ale to záleží od konkrétnej situácie. Možno tých 45 % predstavuje niekoľko sto alebo tisíc akcionárov, z ktorých žiadny nemá viac než povedzme 1 %. A možno sa aj títo dajú zotriediť do nejakých rovnorodých skupín, napr. niektorý akcionár priamo alebo prostredníctvom spriaznených osôb vlastní 10 %, tak potom títo by sa mali uviesť samostatne ako „skupina AAA 10 %“. Je potrebné použiť úsudok (angl. judgement), čiže zjednodušené - sedliacky rozum. Alebo ináč – postupovať rozumným a racionálnym spôsobom, aby adresát účtovnej závierky dostal informácie relevantné pre jeho rozhodnutia.

Hodnota a percentuálna výška ich podielu na základnom imaní. Vyžaduje sa uviesť hodnota (teda v absolútnom vyjadrení) a percentuálna výška (teda v relatívnom vyjadrení) podielu jednotlivých akcionárov / spoločníkov na základnom imaní. S týmto v praxi problémy nie sú, ibaže by bolo tých akcionárov veľmi veľa, pozri vyššie.

Ich podiel na hlasovacích právach. V drvivej väčšine prípadov je percentuálny podiel akcionárov / spoločníkov na hlasovacích právach totožný s ich percentuálnym podielom na základnom imaní. Teda ak má akcionár / spoločník napr. 70 % podiel na základnom imaní, má aj 70 % podiel na hlasovacích právach. Ale nemusí to tak byť vždy, poznáme niekoľko prípadov, keď mal spoločník napr. 30 % na základnom imaní, ale 60 % hlasovacích práv. Alebo naopak. Uvedme aspoň niektoré ustanovenia Obchodného zákonníka:

- spoločnosť s ručením obmedzeným: počet hlasov každého spoločníka sa určuje pomerom hodnoty jeho vkladu k výške základného imania spoločnosti, ak spoločenská zmluva neurčuje iný počet hlasov (§ 127 ods. 2 OZ),
- akciová spoločnosť: stanovy môžu určiť vydanie prioritných akcií, s ktorými nie je spojené právo hlasovania na valnom zhromaždení (§ 159 ods. 3 OZ).

Ich percentuálny podiel na ostatných položkách vlastného imania. Aj tu v drvivej väčšine prípadov je percentuálny podiel na ostatných položkách vlastného imania (ostatné kapitálové fondy, fondy zo zisku, nerozdelený zisk, neuhradená strata a pod.) totožný s percentuálnym podielom na základnom imaní a totožný s percentuálnym podielom na hlasovacích právach. Môže to však byť aj ináč. Uvedme aspoň niektoré ustanovenia Obchodného zákonníka:

- spoločnosť s ručením obmedzeným: spoločníci majú nárok na podiel na zisku v pomere zodpovedajúcom ich splateným vkladom, ak spoločenská zmluva neurčuje inak (§ 123 ods. 1 OZ); tu stojí za zmienku, že
 - o ide o pomer splatených vkladov. Ak jeden spoločník majúci 50 % podiel na základnom imaní splatil svoj vklad úplne, tak jeho nárok na zisku je vo výške 50 %. Ak druhý spoločník majúci tiež 50 % podiel na základnom imaní nespлатil svoj vklad úplne, jeho nárok na zisku bude menej než 50 %,
 - o spoločenská zmluva to môže určiť ináč,
- akciová spoločnosť: stanovy môžu určiť vydanie druhu akcií, s ktorými sú spojené prednostné práva týkajúce sa dividendy (prioritné akcie; § 159 ods. 1 OZ).

Obidve tieto ustanovenia sa týkajú podielu na zisku, t.j. akcionár / spoločník má iný podiel na zisku, než je jeho podiel na základnom imaní. V účtovnom vyjadrení pôjde o položky vlastného imania nazvané nerozdelený zisk, neuhradená strata, fondy zo zisku. Spoločenská zmluva alebo stanovy však nemusia upravovať len podiel na zisku, môžu upravovať podiel spoločníkov / akcionárov aj na iných položkách vlastného imania, napr. ostatných kapitálových fondoch a pod.

Zmeny v priebehu účtovného obdobia. Ak v priebehu účtovného obdobia nastanú zmeny v štruktúre akcionárov / spoločníkov, ich podielu na základnom imaní, hlasovacích právach alebo ostatných položkách vlastného imania, bolo by ich potrebné v poznámkach uviesť. Argument je rovnaký ako pri zmenách štatutárnych, dozorných a iných orgánov účtovnej jednotky (pozri vyššie, bod B písm. a) - účtovná závierka sa zostavuje za účtovné obdobie ako celok (od 1.1.01 do 31.12.01), a preto by sa mala uviesť aj informácia, kto bol v priebehu účtovného obdobia jej akcionárom / spoločníkom a s akým podielom. Ak bolo tých zmien príliš veľa a uvádzať všetky by bolo neprehľadné, odporúčame postupovať rozumným a racionálnym spôsobom, aby adresát účtovnej závierky dostal informácie relevantné pre jeho rozhodnutia.

Odporúčame uviesť aj informáciu, či k 31.12. boli tieto zmeny už aj zapísané do obchodného registra alebo nie (ak sú to také zmeny, ktoré sa do obchodného registra zapisujú).

Najneskôr pri zostavovaní tejto tabuľky so štruktúrou spoločníkov by sme mali preveriť aj to, či boli dodržané ustanovenia § 105a ods. 1 OZ, zavedené do OZ v r. 2002:

- fyzická osoba môže byť spoločníkom najviac v troch jednoosobových spoločnostiach s ručením obmedzeným; porušenie tohto ustanovenia môže viesť k tomu, že súd rozhodne o neplatnosti spoločnosti (§ 68a ods. 2 písm. f) OZ),
- jednoosobová spoločnosť s ručením obmedzeným (= spoločnosť s jedným spoločníkom) nemôže byť jediným zakladateľom alebo jediným spoločníkom inej jednoosobovej spoločnosti s ručením obmedzeným. Nesmie ju ani založiť (pretože nemôže byť jediným zakladateľom), ani sa jej jediným spoločníkom stať neskôr (pretože nemôže byť jediným spoločníkom).
 - o Ide o zákaz tzv. reťazenia jednoosobových spoločností s ručením obmedzeným. Tento zákaz sa týka len spoločností s ručením obmedzeným.
 - o Ak má naša účtovná jednotka A právnu formu spoločnosti s ručením obmedzeným, a má len jediného spoločníka B (= B má 100 % v A), ktorý má tiež právnu formu spoločnosti s ručením obmedzeným, potom naša účtovná jednotka nemôže byť jediným zakladateľom alebo jediným spoločníkom inej spoločnosti s ručením obmedzeným C, ale musia byť spoločníci minimálne dvaja.
 - o V prípade, že tento jediný spoločník B má tiež len jediného spoločníka D (D má 100 % v B) a ten má právnu formu spoločnosti s ručením obmedzeným, potom B nemôže byť jediným spoločníkom v našej účtovnej jednotke A, ale musia byť spoločníci minimálne dvaja.
 - o Preto sa to v praxi potom rieši tak, že jeden spoločník má 99 % a druhý 1 % (niektorá iná spoločnosť zo skupiny).
 - o Prax registrových súdov sa prikláňa k tomu, že tento zákaz sa vzťahuje nielen na slovenské jednoosobové spoločnosti, ale aj na zahraničné jednoosobové spoločnosti, pretože tento zákaz vychádza z Dvanástej obchodnej smernice EÚ,
 - o Porušenie tohto ustanovenia môže viesť k tomu, že súd rozhodne o neplatnosti spoločnosti (§ 68a ods. 2 písm. f) OZ).

No a najneskôr pri zostavovaní tejto tabuľky by sme si mali všimnúť aj vlastné podiely či vlastné akcie:

- Spoločnosť s ručením obmedzeným nemôže nadobúdať vlastné obchodné podiely, t.j. nemôže sa sama sebe stať spoločníkom. Je len niekoľko výnimiek, napr. zánikom právnickej osoby, ktorá je spoločníkom, prechádza obchodný podiel na jej právneho nástupcu (§ 116 OZ), vylúčenie spoločníka zo spoločnosti, zrušenie účasti spoločníka v spoločnosti

súdom, vyhlásenie konkurzu na majetok spoločníka, exekúcia, smrť spoločníka (§ 120 OZ). Ak spoločnosť nadobudne vlastné obchodné podiely, nemôže vykonávať práva spoločníka a – zjednodušene povedané - do šiestich mesiacov sa ich musí zbaviť.

- Podobne to platí aj v prípade, ak ovládaná osoba nadobudne obchodný podiel osoby, ktorá ju ovláda (§120 OZ). K pojmu ovládaná a ovládajúca osoba pozri § 66a OZ. Napr. dcérska spoločnosť nesmie nadobúdať obchodné podiely svojej materskej spoločnosti.
- Pre akciové spoločnosti je zákaz nadobúdania vlastných akcií upravený v § 161 a nasl. OZ.

C. Ak je účtovná jednotka súčasťou konsolidovaného celku poznámky obsahujú aj tieto informácie:

- a) obchodné meno a sídlo konsolidujúcej účtovnej jednotky, ktorá zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku za všetky skupiny účtovných jednotiek konsolidovaného celku, pre ktorú je účtovná jednotka konsolidovanou účtovnou jednotkou,
- b) obchodné meno a sídlo konsolidujúcej účtovnej jednotky, ktorá zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku za tú skupinu účtovných jednotiek konsolidovaného celku, ktorého súčasťou je aj účtovná jednotka; uvádza sa aj obchodné meno a sídlo účtovnej jednotky, ktorá je bezprostredne konsolidujúcou účtovnou jednotkou,
- c) obchodné meno a sídlo konsolidujúcej účtovnej jednotky, v ktorej sú prístupné konsolidované účtovné závierky a adresa príslušného registrového súdu, ktorý vedie obchodný register, v ktorom sa uložia tieto konsolidované účtovné závierky.

Komentár:

Ustanovenia uvedené v písm. a) až písm. c) súvisia s požiadavkou poskytnúť adresátovi účtovnej závierky informácie, do ktorej skupiny podnikov patrí (naša) účtovná jednotka. Aby videl aj širšie súvislosti. Aby si mohol vytvoriť celkový obraz o mozaike, ktorej jedným zo sklíčok je účtovná jednotka.

Uvádza sa príslušný obchodný register, v ktorom sú konsolidované účtovné závierky konsolidujúcej účtovnej jednotky uložené (deponované). Ak nie sú uložené tam, potom sú spravidla dostupné v sídle konsolidujúcej účtovnej jednotky. Ide o snahu zabezpečiť, aby mal záujemca o tieto konsolidované účtovné závierky aj možnosť ich získať. Konsolidovaná účtovná závierka je v SR a vo väčšine vyspelých štátov sveta dokument, ktorého uloženie v obchodnom registri alebo v nejakom inom úradnom mieste jemu podobnom a verejne dostupnom je povinné. Preto by pre účtovnú jednotku nemal byť problém u materskej spoločnosti zistiť adresu príslušného registrového súdu, ktorý vedie obchodný register, v ktorom sú jej konsolidované účtovné závierky uložené. Ak sa to z nejakých dôvodov nedá zistiť (čo by sa nemalo stávať), tak potom by účtovná jednotka mala aspoň uviesť, že tieto konsolidované účtovné závierky sú dostupné v sídle materskej spoločnosti a toto sídlo (presnú adresu) uviesť.

Pod pojmom „konsolidujúca účtovná jednotka“ je potrebné rozumieť materskú účtovnú jednotku (veď iná než materská účtovná jednotka konsolidovanú účtovnú závierku nezostavuje; k pojmom „materská účtovná jednotka“ a „dcérska účtovná jednotka“ pozri § 22 zákona o účtovníctve). Pod pojmom „konsolidovaná účtovná jednotka“ je v tomto ustanovení potrebné rozumieť (našu) účtovnú jednotku.

Princíp je nasledovný:

- ak je (naša) účtovná jednotka (A) pre nejakú inú účtovnú jednotku (B) dcérskou účtovnou jednotkou, t.j. ak je B pre A materskou účtovnou jednotkou, potom má B (ako každá iná materská účtovná jednotka) povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, do ktorej zahnie aj A. Pretože adresátovi účtovnej závierky zostavenej účtovnou jednotkou A poskytne konsolidovaná účtovná závierka zostavená účtovnou jednotkou B ďalšie dodatočné informácie, je A povinná uviesť v poznámkach informáciu, kde je pre záujemcov dostupná konsolidovaná účtovná závierka B,
- ale aj B môže byť dcérskou účtovnou jednotkou nejakej účtovnej jednotky (C), a dokonca aj C môže byť zase dcérskou účtovnou jednotkou nejakej účtovnej jednotky (D) a pod. Tých medzistupňov môže byť niekoľko. Podstatné je, aby A vo svojich poznámkach uviedla, kto je tou materskou účtovnou jednotkou na najvyššom hierarchickom stupni („najvyššia“ materská účtovná jednotka, „konečná“ materská účtovná jednotka, angl. „ultimate parent company“), a kde je pre záujemcov dostupná jej konsolidovaná účtovná závierka,
- požaduje sa teda informácia o bezprostrednej materskej účtovnej jednotke (B) a o „najvyššej“, „konečnej“ materskej účtovnej jednotke (nech je to v našom príklade D).

Materská účtovná jednotka, ktorá je na medzistupni skupiny (v našom príklade B a C), v určitých prípadoch nie je povinná zostaviť KÚZ (§ 22 zákona o účtovníctve; analogické výnimky majú aj všetky členské štáty Európskej únie, pretože toto ustanovenie je prevzaté zo Siedmej smernice o konsolidovanej účtovnej závierke); hovorí sa tomu, že je od tejto povinnosti oslobodená. V takomto prípade nie je povinnosť túto materskú účtovnú jednotku uvádzať. Účtovné jednotky ju však zvyknú uvádzať, s poznámkou, že nezostavuje konsolidovanú účtovnú závierku. Čo nie je na škodu.

Niekedy sa diskutuje o tom, čo myslia ustanovenia písm. a) až c) pod pojmom „konsolidujúca“ účtovná jednotka a „konsolidovaná“ účtovná jednotka.

- Konsolidujúca je vždy materskou účtovnou jednotkou, pretože len materské účtovné jednotky majú povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.
- Ale musí to byť práve (naša) účtovná jednotka (A), ktorá je jej dcérskou účtovnou jednotkou? Čo keď pre účtovnú jednotku B nie je účtovná jednotka A dcérskou, ale povedzme len pridruženou účtovnou jednotkou (B má v A napr. len 25 % hlasovacích práv)? V takomto prípade B nie je pre A materskou účtovnou jednotkou. Je konsolidujúcou, to je pravda (pretože zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku, t.j. je materskou účtovnou jednotkou pre nejaké iné účtovné jednotky), ale nie materskou pre A. Účtovná jednotka A je zahrňovaná do konsolidovanej účtovnej závierky, ktorú zostavuje B, metódou vlastného imania (ňou sa zahrňujú pridružené účtovné jednotky), a nie metódou úplnej konsolidácie (ňou sa zahrňujú dcérske účtovné jednotky).
- Podľa nášho názoru toto ustanovenie malo pod „konsolidovanou“ účtovnou jednotkou na myslieť len dcérske účtovné jednotky, a nie spoločné a nie pridružené účtovné jednotky, a preto sa majú uvádzať informácie len v prípade, ak je A dcérskou účtovnou jednotkou B. Nájďme však aj argumenty podporujúce iný názor – v ustanoveniach písm. a) a b) je použitý pojem „konsolidovaný celok“ a „skupina“. No a podľa § 6 ods. 4 zákona o účtovníctve sa pod týmito pojmami chápu nielen materské a dcérske účtovné jednotky (tak ako je to v IFRS), ale aj spoločné a pridružené účtovné jednotky.
- Napriek tomu si myslíme, že uvádzanie týchto informácií aj v prípade, že A je „len“ pridruženou alebo spoločnou účtovnou jednotkou B, nezaškodí.

d) údaj, či je materská účtovná jednotka oslobodená od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú výročnú správu podľa § 22 zákona, pričom sa uvádza

1. pri oslobodení podľa § 22 ods. 8 zákona obchodné meno a sídlo materskej účtovnej jednotky zostavujúcej konsolidovanú účtovnú závierku podľa osobitných predpisov^{1ca)}, do ktorej je zahrňovaná účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky,
2. pri oslobodení podľa § 22 ods. 12 zákona obchodné meno a sídlo dcérskych účtovných jednotiek.

Komentár:

Vyššie sme už spomenuli, že každá materská účtovná jednotka má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ale že od tejto všeobecnej povinnosti môže byť oslobodená, pretože z nej existujú výnimky. Tieto výnimky sú:

- materská účtovná jednotka je na medzistupni skupiny (v našom príklade to boli účtovné jednotky B a C), a niektorá z jej materských spoločností zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku (v našom príklade to bola účtovná jednotka D); ono je to trošku zložitejšie, ale do detailov sa púšťať nebudeme (§ 22 ods. 8 a 11 zákona o účtovníctve),
- materská účtovná jednotka a jej dcérske účtovné jednotky neprekračujú určité veľkostné kritériá (§ 22 ods. 10 zákona o účtovníctve),
- materská účtovná jednotka má len jednu alebo viaceré dcérske účtovné jednotky, a tieto sú ako celok nevýznamné (§ 22 ods. 11 zákona o účtovníctve).

Ak si uplatní oslobodenie podľa prvej a tretej odrážky a nezostaví konsolidovanú účtovnú závierku, potom musí o tom informovať v poznámkach ako tretej súčasť svojej individuálnej účtovnej závierky. O oslobodení podľa druhej odrážky informovať nemusí.

Je to o to dôležitejšie, lebo oslobodenie podľa prvej odrážky si môže uplatniť len vtedy, ak sú splnené viaceré predpoklady uvedené v § 22 ods. 8 zákona o účtovníctve, a jedným z týchto predpokladov je, že o tomto oslobodení musí informovať v poznámkach ako tretej súčasť svojej individuálnej účtovnej závierky. Ak to v poznámkach neuvedie, lebo povedzme zabudne, nemôže byť oslobodená, a konsolidovanú účtovnú závierku žiaľ zostaviť musí.

D. V poznámkach sa uvádzajú ďalšie informácie o:

- a) použitých účtovných zásadách a účtovných metódach,
- b) údajoch vykázaných na strane aktív súvahy,
- c) údajoch vykázaných na strane pasív súvahy,
- d) výnosoch,
- e) nákladoch,
- f) daniach z príjmov,

^{1ca)} Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 13/zv. 29; Ú. v. ES L 243, 11.9. 2002) v znení nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008 z 11. marca 2008, (Ú. v. EÚ L 97, 9.4.2008), Nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy (Ú. v. EÚ L 320, 29.11.2008) v platnom znení.

- g) údajoch na podsúvahových účtoch,
- h) iných aktívach a iných pasívach,
- i) spriaznených osobách,
- j) skutočnostiach, ktoré nastali medzi dňom, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a dňom jej zostavenia,
- k) prehľade zmien vlastného imania,
- l) prehľade peňažných tokov.

Komentár:

Komentár k týmto bodom je uvedený nižšie.

E. V časti o použitých účtovných zásadách a účtovných metódach sa uvádzajú informácie o

- a) splnení predpokladu, že účtovná jednotka bude nepretržite pokračovať vo svojej činnosti,

Komentár:

Účtovná závierka sa zostavuje za predpokladu, že účtovná jednotka bude nepretržite pokračovať vo svojej činnosti a že u nej nenastáva žiadna skutočnosť, ktorá by ju obmedzovala alebo jej zabráňovala v tejto činnosti pokračovať aj v blízkej budúcnosti, minimálne 12 mesiacov od dátumu, ku ktorému sa zostavila riadna účtovná závierka (angl. going concern). V prípade, že účtovná jednotka má informáciu o tom, že u nej takáto skutočnosť nastáva, je povinná použiť tomu zodpovedajúci spôsob účtovania, pričom je povinná uviesť informáciu o použítom spôsobe v účtovnej závierke v poznámkach (§ 7 ods. 4 zákona o účtovníctve).

Všetky účtovné zásady a účtovné metódy uvedené v zákone o účtovníctve a postupoch účtovania pre podnikateľov vychádzajú z toho, že účtovná jednotka bude nepretržite pokračovať vo svojej činnosti. Napr. na strane aktív súvahy sa vykazuje majetok - dlhodobý nehmotný, hmotný a finančný, zásoby, pohľadávky, bankové účty. Nakupovaný dlhodobý majetok a zásoby sa oceňujú obstarávacou cenou, vytvorený vlastnou činnosťou sa oceňuje vlastnými nákladmi. Toto ocenenie sa potom znižuje o odpisy a opravné položky. A ako má byť tento majetok ocenený v prípade, že účtovná jednotka už nebude nepretržite pokračovať vo svojej činnosti? Napr. vstúpi do likvidácie alebo do konkurzu. Bolo by správne ponechať toto ocenenie? Alebo je potrebné oceniť tento majetok predajnou cenou, pretože by mal byť v priebehu likvidácie alebo konkurzu predaný? Alebo si ho spoločník preberie v rámci likvidačného zostatku po ukončení likvidácie? A ako sa ocení v takomto prípade? Podľa vyššie uvedeného ustanovenia zákona o účtovníctve je účtovná jednotka povinná použiť tomu zodpovedajúci spôsob účtovania, pričom je povinná uviesť informáciu o použítom spôsobe v účtovnej závierke v poznámkach (§ 7 ods. 4 zákona o účtovníctve). „Tomu zodpovedajúci spôsob účtovania“ nie je právnymi predpismi pritom predpísaný, musí si ho stanoviť účtovná jednotka v závislosti od konkrétnych okolností.

Je veľa otázok, ktoré prinášajú takéto situácie, ale prax ukazuje, že riešenie sa vždy nájde, a to v závislosti od konkrétnej situácie a v závislosti od zámerov manažmentu (resp. akcionárov alebo spoločníkov), čo má s daným majetkom v úmysle urobiť – predať, zošrotovať, zbúrať a pod. Rieši sa to spravidla opravnými položkami. A na strane pasív musia byť zohľadnené všetky záväzky (väčšinou vo forme rezerv), ktoré s ukončením činnosti súvisia. Najväčšou položkou spravidla býva odstupné a podobné zamestnanecké požitky.

Aké sú vôbec prípady, kedy by tento predpoklad nemohol byť považovaný za splnený? Slovenské účtovné predpisy sa tým nezaoberajú. Podľa IAS 1 Presentation of Financial Statements ide o prípad, kedy má manažment účtovnej jednotky úmysel dať spoločnosť do likvidácie alebo ukončiť jej činnosť (angl. cease trading) alebo nemá inú realistickú alternatívu než tak urobiť (IAS 1.25).

Najčastejšie sa vyskytujúce prípady, ktoré poznáme zo slovenskej praxe, sú likvidácia a konkurz. V takomto prípade sa na tomto mieste poznámok uvedie, že spoločnosť nebude pokračovať vo svojej činnosti a pôjde do likvidácie alebo konkurzu. A je potrebné aj uviesť, že účtovné zásady a účtovné metódy (angl. accounting policies) boli preto primeraným spôsobom upravené. Tieto účtovné zásady a účtovné metódy je potrebné podrobnejšie uviesť v ďalších bodoch poznámok, kde sa už uvádzajú účtovné zásady a účtovné metódy pri konkrétnych položkách majetku a záväzkov.

Nemusí ísť len o situáciu, keď je už rozhodnuté, že spoločnosť ide do likvidácie alebo konkurzu. Uvádzajú sa tu aj prípady, ak existujú významné pochybnosti, či spoločnosť vôbec bude schopná pokračovať naďalej vo svojej činnosti (angl. material uncertainties that may cast significant doubt upon the entity's ability to continue as a going concern). Tu sú najčastejšími dôvodmi tie, ktoré sú aj dôvodmi pre konkurz (zákon č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii v znení neskorších predpisov):

- platobná neschopnosť (§ 3 ods. 3 zákona o konkurze a reštrukturalizácii),
- predĺženie (s krátkym „l“, od slova „dlh“; § 3 ods. 3 zákona o reštrukturalizácii), keď hodnota záväzkov je vyššia než je hodnota majetku (podrobnosti sú vo vyhláske Ministerstva spravodlivosti SR č. 643/2005 v znení neskorších predpisov).

Jedným z prvých indikátorov rizika platobnej neschopnosti a predĺženia je situácia, keď sú krátkodobé záväzky (krátkodobé pasíva) účtovnej jednotky vyššie než je jej krátkodobý majetok (krátkodobé aktíva). Už vtedy audítori požadujú od materskej spoločnosti tejto účtovnej jednotky písomné prehlásenie o podpore. Ide o prehlásenie materskej účtovnej jednotky o tom, že materská spoločnosť bude účtovnú jednotku naďalej podporovať (angl. letter of support alebo support letter, nem. Unterstützungserklärung, niekedy aj Patronatserklärung), finančne a aj ináč, aby bolo zabezpečené nepretržité pokračovanie jej činnosti minimálne počas najbližšieho roka a v dohľadnej budúcnosti. Je potrebné poznať obsah každého takéhoto prehlásenia, pretože tento môže byť rôzny. Napr. pri prehlásení o patrónstve (Patronatserklärung, bežné v nemecky hovoriacich krajinách) sa spravidla materská spoločnosť (patrón) zaväzuje voči banke alebo inému veriteľovi, že bude svoju dcérsku spoločnosť podporovať (napr. aj zdržaním sa určitého konania) tak, aby bola schopná splácať úver.

- Takéto prehlásenie nemá predpísanú formu, teda aspoň v právnych predpisoch nie je forma predpísaná, právne predpisy (slovenské) s takýmto prehlásením explicitne neuvažujú. To ale neznamená, že materská účtovná jednotka, či už slovenská alebo zahraničná, takéto prehlásenie nemôže poskytnúť a že nemá pre ňu záväzný charakter.
- Existenciu takéhoto prehlásenia je potrebné uviesť na tomto mieste v poznámkach.
- Pozri aj komentár k časti L o podmienených záväzkoch, tam existenciu tohto prehlásenia o podpore uvedie tá účtovná jednotka, ktorá ho poskytla. Teda, ak sa medzitým z podmieneného záväzku nestal záväzok, ktorý je potrebné vykazovať v súvahe, či už vo forme rezervy alebo záväzku.

Analogicky to platí aj pre zmluvu o podriadenosti záväzku. Ak je uzatvorená podľa slovenských právnych predpisov, tak sa na ňu vzťahuje § 408a Obchodného zákonníka o záväzku podriadenosti. Podľa tohto ustanovenia:

- zmluvné strany sa môžu dohodnúť, že v prípade úpadku dlžníka alebo jeho zrušenia s likvidáciou sa pohľadávky veriteľov uspokojia až po uspokojení pohľadávok ostatných veriteľov dlžníka,
- takúto zmluvu možno uzavrieť na určitý čas, najmenej však na tri roky, alebo na neurčitý čas.

Na rozdiel od prehlásenia o podpore, ktoré účtovnej jednotke spravidla poskytuje materská spoločnosť, zmluvu o podriadenosti záväzku uzatvára účtovná jednotka vždy s tou účtovnou jednotkou, voči ktorej má záväzok. Môže ísť napr. o záväzok z obchodného styku, pôžičku a pod., ktorý sa touto zmluvou stáva podriadeným (angl. subordination of liability, subordination of loan, nem. Rangrücktrittserklärung, Unterordnung des Darlehens). Existenciu takejto zmluvy je potrebné uviesť:

- naša účtovná jednotka:
 - o na tomto mieste v poznámkach,
 - o ako aj na tom mieste, ktoré sa týka záväzku, ktorý je podriadený, napr. záväzky z obchodného styku, pôžička,
- druhá zmluvná strana:
 - o na tom mieste, ktoré sa týka pohľadávky, ktorá je podriadená, napr. pôžička (finančný majetok), pohľadávky z obchodného styku. Táto požiadavka nie je explicitne uvedená v opatrení k účtovnej závierke, ale podľa nášho názoru, ak je táto informácia významná, je potrebné ju uviesť. A samozrejme, zväžiť aj prípadnú potrebu tvorby opravnej položky k tejto pohľadávke.

Situácia, keď existujú významné pochybnosti o nepretržitom pokračovaní účtovnej jednotky vo svojej činnosti (a ešte nie je rozhodnuté o ukončení jej činnosti – napr. likvidáciou alebo konkurzom, alebo rozpredajom jej majetku), nemusi ešte automaticky znamenať, že účtovná jednotka musí použiť účtovné zásady a účtovné metódy primerane upravené (ako ustanovuje § 7 ods. 4 – „tomu zodpovedajúci spôsob účtovania“). Naopak, spravidla sa tak nedeje. Účtovná závierka je naďalej zostavená za predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti účtovnej jednotky, a na tomto mieste v poznámkach sa na tieto pochybnosti upozorní.

Niekedy vzniká otázka, či je nepretržitosť pokračovania v činnosti účtovnej jednotky ohrozená aj v prípade jej zlúčenia, splynutia a rozdelenia, teda v prípade jej zrušenia bez likvidácie. Napr. účtovná jednotka A prestane existovať, lebo sa zlúči do inej účtovnej jednotky ($A + B = B$), splynie do inej účtovnej jednotky ($A + B = C$) alebo sa rozdelí na viac účtovných jednotiek ($A = B + C$). Podľa nášho názoru samotné zlúčenie, splynutie a rozdelenie ako také nie je prípad pre ohrozenie nepretržitosti pokračovania v činnosti spoločnosti A, pretože spoločnosť A má vo všetkých týchto prípadoch plnohodnotného (univerzálneho) právneho nástupcu, a tým je spoločnosť B (pri zlúčení), spoločnosť C (pri splynutí) a spoločnosti B a C (pri rozdelení). V každom prípade je to ale potrebné na tomto mieste poznámok uviesť. A potom aj v časti o skutočnostiach, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (časť O). Pozri aj komentár k bodu A písm. e) o právnom dôvode na zostavenie účtovnej závierky.

Iná situácia by bola, keby nešlo o zlúčenie, splynutie a rozdelenie (a teda o plnohodnotného, univerzálneho právneho nástupcu), ale keby mala účtovná jednotka úmysel predať svoj podnik alebo časť podniku. Táto situácia by v prípade predaja podniku viedla (lebo sa zbavila celej svojej činnosti), a v prípade predaja časti podniku mohla viesť (bude záležať od konkrétnych okolností, od toho, aká činnosť jej po predaji časti podniku ešte zostala) k tomu, že nebude pokračovať vo svojej činnosti.

- b) zmenách účtovných zásad a zmenách účtovných metód, s uvedením dôvodu ich uplatnenia a ich vplyvu na hodnotu majetku, záväzkov, vlastného imania a výsledku hospodárenia účtovnej jednotky,

Komentár:

Účtovná jednotka musí používať v jednom účtovnom období rovnaké účtovné metódy a účtovné zásady (angl. accounting policies); ak účtovná jednotka zmení doterajšie účtovné zásady a účtovné metódy v priebehu účtovného obdobia, nové účtovné zásady a účtovné metódy musí používať od prvého dňa tohto účtovného obdobia. O zmene účtovných zásad a účtovných metód je účtovná jednotka povinná informovať v účtovnej závierke v poznámkach (§ 7 ods. 3 zákona o účtovníctve).

Vplyv zmeny účtovných zásad a účtovných metód sa účtuje a v účtovnej závierke nevykazuje cez výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia, ale retrospektívne, cez výsledok hospodárenia minulých rokov (§ 59 ods. 13 postupov účtovania pre podnikateľov).

Toľko právne predpisy.

Zmena účtovných zásad a účtovných metód nastáva v dvoch prípadoch:

- účtovná jednotka začne využívať možnosti alternatívnych prípustných účtovných zásad a účtovných metód,
- zmenia sa právne predpisy.

Alternatívne prípustné účtovné zásady a účtovné metódy. Nielen IFRS, ale aj slovenské právne predpisy v určitých prípadoch umožňujú zobrazovať jednu a tú istú transakciu rôznym spôsobom, a to v závislosti od toho, čo považuje účtovná jednotka za vhodnejšie s ohľadom na pravdivý a verný obraz:

- drobný nehmotný majetok sa môže (= voliteľnosť) buď aktivovať ako dlhodobý nehmotný majetok, alebo neaktivovať a zaúčtovať rovno do nákladov (§ 13 ods. 2 a 3 postupov účtovania pre podnikateľov); hranica pre drobný nehmotný majetok je 2.400 eur,
- drobný hmotný majetok sa môže (= voliteľnosť) buď aktivovať ako dlhodobý hmotný majetok a následne odpisovať v závislosti od predpokladanej doby jeho používania (alebo jednorazovo, pozri komentár k časti E písm. c), alebo aktivovať ako zásobu a pri uvedení do užívania zaúčtovať rovno do nákladov (§ 13 ods. 6 a 7 postupov účtovania pre podnikateľov); hranica pre drobný hmotný majetok je 1.700 eur,
- ako súčasť vlastných nákladov zásob vytvorených vlastnou činnosťou sa môže (= voliteľnosť), ale nemusí aktivovať (§ 25 ods. 6 písm. c) zákona o účtovníctve):
 - o výrobná réžia (postupy účtovania pre podnikateľov: § 44 ods. 4 – nedokončená výroba, ods. 6 – polotovary vlastnej výroby, ods. 7 – výrobky, ods. 10 – aktivovaný tovar),
 - o správna réžia, ak výrobný cyklus presahuje 1 rok (postupy účtovania pre podnikateľov: § 44 ods. 4 – nedokončená výroba, ods. 6 – polotovary vlastnej výroby, ods. 7 – výrobky, ods. 10 – aktivovaný tovar),
 - o úroky a iné finančné náklady súvisiace s použitím cudzích zdrojov (§ 22 ods. 4 postupov účtovania pre podnikateľov),
- ako súčasť obstarávacej ceny dlhodobého nehmotného majetku môžu (= voliteľnosť), ale musia byť aktivované úroky z úverov (§ 34 ods. 1 postupov účtovania pre podnikateľov),
- ako súčasť obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku môžu (= voliteľnosť), ale musia byť aktivované úroky z úverov (§ 35 ods. 2 písm. h) postupov účtovania pre podnikateľov),
- podieľy v dcérskych účtovných jednotkách a v účtovných jednotkách s podstatným vplyvom sa môžu (= voliteľnosť) oceniť obstarávacou cenou, alebo hodnotou zistenou metódou vlastného imania (§ 27 ods. 1 písm. a), a ods. 9 zákona o účtovníctve),
- úbytok rovnakého druhu zásob vedeného na sklade sa môže (= voliteľnosť) oceniť skutočnou obstarávacou cenou, cenou zistenou váženým aritmetickým priemerom alebo spôsobom, keď prvá cena na ocenenie prírastku príslušného druhu majetku sa použije ako prvá cena na ocenenie úbytku tohto majetku (FIFO-metóda, čiže first-in, first-out; § 25 ods. 5 zákona o účtovníctve),
- detto aj pri úbytku rovnakého druhu cenných papierov vedenom v portfóliu účtovnej jednotky (§ 25 ods. 5 zákona o účtovníctve),
- detto aj pri úbytku rovnakej cudzej meny v hotovosti alebo z devízového účtu (§ 24 ods. 6 zákona po účtovníctve),
- prírastok cudzej meny nakúpenej za menu euro sa použije kurz, za ktorý bola táto cudzia mena nakúpená, alebo (= voliteľnosť) referenčný kurz v deň uzavretia obchodu (§ 24 ods. 3 zákona o účtovníctve).

To boli prípady alternatívneho použitia účtovných zásad a účtovných metód, ktoré sa majú použiť podľa toho, ktorá z nich lepšie zodpovedá požiadavke pravdivého a verného obrazu (§ 7 ods. 1 zákona o účtovníctve) za daných konkrétnych okolností v danej účtovnej jednotke.

Z nich prvé dve (drobný nehmotný majetok, drobný hmotný majetok) boli umožnené aj z dôvodu

- zásady významnosti, aby sa nemuselo samostatne účtovať o každej maličkosti (§ 17 ods. 9 zákona o účtovníctve, druhá veta a predposledná veta), a s tým súvisiacej
- zásady vyváženosti nákladov na získanie informácií a užitočnosti týchto informácií (§ 17 ods. 9 zákona o účtovníctve, prvá veta a predposledná veta).

Posledné štyri prípady (vážený aritmetický priemer a FIFO metóda pri úbytku zásob, cenných papierov a cudzej meny, prírastok cudzej meny) sú myslené aj ako určité uľahčenie účtovania úbytku (aby sa nemusel prácne účtovať v skutočných obstarávacích cenách) a prírastku.

Okrem vyššie uvedeného alternatívneho použitia účtovných zásad a účtovných metód z dôvodu pravdivého a verného obrazu, právne predpisy umožňujú malým účtovným jednotkám, aby niektoré zložitejšie účtovné zásady a účtovné metódy nemuseli použiť. Mohli, ale nemuseli, záležť od ich rozhodnutia. Snahou je zjednodušiť im život. Použili sme pojem „malé“ účtovné jednotky. Právne predpisy takýto pojem nepoužívajú, ale vymedzili ich ako účtovné jednotky, ktoré nemajú povinnosť nechať si overiť účtovnú závierku audítorom. Tieto účtovné jednotky:

- môžu (= voliteľnosť), ale musia účtovať o odloženej dani (§ 10 ods. 5 postupov účtovania pre podnikateľov),

- môžu (= voliteľnosť), ale nemusia účtovať o obstaraní a úbytku zásob spôsobom A, môžu použiť jednoduchší spôsob B (§ 43 ods. 1 postupov účtovania pre podnikateľov); rozdiel medzi týmito spôsobmi je len v účtovaní, na účtovnú závierku to nemá vplyv,
- môžu (= voliteľnosť), ale nemusia zostaviť prehľad peňažných tokov ako súčasť poznámok (pozri komentár k § 3 ods. 4 tohto opatrenia).

Zmena právnych predpisov. Účtovné zásady a účtovné metódy sa menia aj z dôvodu zmeny právnych predpisov. Na tomto mieste je potrebné spomenúť, že nie každá novelizácia právnych predpisov, či už zákona o účtovníctve, postupov účtovania pre podnikateľov alebo opatrenia k účtovnej závierke predstavuje zmenu právnych predpisov. Všeobecne by sa dalo povedať, že novelizácia právnych predpisov znamená:

- buď ich zmenu, a teda zmenu existujúcich účtovných zásad a účtovných metód (prípadne zavedenie nových, ktoré doteraz neexistovali); tu je potrebné ešte rozlišovať také zmeny účtovných zásad a účtovných metód, ktoré sa týkajú
 - o aktivácie alebo „pasivácie“ (angl. recognition of assets and liabilities, nem. Aktivierung und Passivierung; prepáčte nám výraz „pasivácia“, ale chceme vyjadriť zrkadlový obraz aktivácie, niečo, čo sa musí uvádzať na strane pasív súvahy), a oceňovania majetku a záväzkov. Príkladom aktivácie je napr. aktivácia/neaktivácia nákladov na výskum, nákladov na vývoj, zriaďovacích nákladov, a vôbec obstarávacej ceny, vlastných nákladov a pod., teda také prípady, či sa majetok má vôbec v súvahe vykázat' alebo nie. Príkladom „pasivácie“ je napr. vytvorenie/nevytvorenie rezervy na opravy a údržbu dlhodobého majetku, na zamestnanecké požitky, časové rozlišovanie alebo nerozlišovanie dotácií a pod., teda také prípady, či sa záväzky majú vôbec v súvahe vykázat' alebo nie. Príkladom oceňovania je napr. zahrňovanie alebo nezahrňovanie úrokov do obstarávacej ceny, výrobnéj réžie do vlastných nákladov, oceňovanie reálnou hodnotou namiesto obstarávacou cenou a pod., teda také prípady, keď sa majetok a záväzky v súvahe vykazujú (sú aktivované a „pasivované“, angl. recognised), a ide už len o to, ako sa ocenia,
 - o zmenu vykazovania, bez vplyvu na aktiváciu / „pasiváciu“ a na oceňovanie, napr. vykazovanie pôžičiek ako pohľadávky alebo ako dlhodobého finančného majetku, vykazovanie poistného ako finančný alebo ako prevádzkový náklad, vykazovanie čistej hodnoty zákazky samostatne alebo ako súčasť nedokončenej výroby, vykazovanie pohľadávok za nesplatené upísané vlastné imanie na strane aktív alebo na strane pasív (ako súčasť vlastného imania) a pod.
- alebo len ich upresnenie, a teda nie zmenu, ale len upresnenie existujúcich účtovných zásad a účtovných metód.

Zámerné sme to uviedli takto obšírne, aby sme pochopili, aká zmena účtovných zásad a účtovných metód sa vôbec dá účtovať cez výsledok hospodárenia minulých rokov, ako to bolo uvedené vyššie. Len taká, ktorá sa týka:

- aktivácie a „pasivácie“, teda toho, či sa majetok a záväzky vôbec dostanú do súvahy alebo nie (či majú byť „recognised“ alebo nie),
- oceňovania majetku a záväzkov, teda majetok a záväzky už v súvahe sú, a ide o ich ocenenie.

Zmeny týkajúce sa len vykazovania, a tiež len upresnenie existujúcich účtovných zásad a účtovných metód (t.j. nie ich zmena), sa nemajú prečo vykazovať cez výsledok hospodárenia minulých rokov, lebo nemajú vplyv ani na to, či sa majetok a záväzky vykazujú v súvahe, ani na ocenenie tohto majetku a záväzkov.

Primerane to platí aj na tie prípady, ktoré sme uviedli vyššie ako alternatívne použitie účtovných zásad a účtovných metód.

Dôvodom, prečo sa vplyv zmeny účtovných zásad a účtovných metód vyказuje cez výsledok hospodárenia minulých rokov, a nie cez výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia, je porovnatelnosť bežného a bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Ak by sa totiž tento vplyv účtoval cez výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia, potom by tieto dve obdobia neboli porovnateľné.

Zaučtovanie tohto vplyvu cez výsledok hospodárenia minulých rokov znamená, že sa navodzuje stav, ako by sa nová účtovná zásada a účtovná metóda používala odjakživa, už v minulosti. Preto by bolo potrebné upraviť aj porovnateľné údaje. Z právnych predpisov nie je však celkom jednoznačné, či áno alebo nie, pozri aj úvodnú časť tejto publikácie.

V prípade zmeny právnych predpisov si je potrebné vždy všimnúť prechodné ustanovenia príslušných právnych predpisov, súvisiacich s touto zmenou. Tam je, alebo malo by byť uvedené, ako sa táto zmena aplikuje, napr. či sa údaje za predchádzajúce účtovné obdobia už majú vykázat' v súvahe (výkaze ziskov a strát) po novom, na novom, zmenenom riadku alebo nie. Niekedy to však v prechodných ustanoveniach chýba.

Záverom to zhrnieme nasledovne: vyžaduje sa, aby účtovná jednotka informovala o zmenách účtovných zásad a zmenách účtovných metód, s uvedením

- dôvodu ich uplatnenia a
- ich vplyvu na hodnotu majetku, záväzkov, vlastného imania a výsledku hospodárenia účtovnej jednotky.

Odporúčame uviesť aj informáciu, či boli upravené aj porovnateľné údaje, t.j. údaje za predchádzajúce účtovné obdobia.

Nedá nám ešte nespomenúť zmenu metódy odpisovania. Účtovná jednotka musí používať v jednom účtovnom období rovnaké účtovné metódy a účtovné zásady; ak účtovná jednotka zmení svoje účtovné zásady a účtovné metódy v priebehu účtovného obdobia, nové účtovné zásady a účtovné metódy musí používať od prvého dňa tohto účtovného obdobia (§ 7 ods. 3 zákona o účtovníctve). V praxi sa často stretávame s otázkou, či je alebo nie je možné zmeniť metódu odpisovania a odpisovú sadzbu aj v priebehu účtovného obdobia, alebo či sa smie zmeniť vždy len k začiatku účtovného obdobia (povedzme k 1.1.).

Napríklad, účtovná jednotka v prvom polroku účtovného obdobia využíva dlhodobý hmotný majetok na jednu smenu, a v druhom polroku prešla na trojmennú prevádzku a teda využíva ho na tri smeny. Predpokladá, že trojmennú prevádzku udrží aj naďalej. V prvom polroku ho odpisovala lineárnou metódou, vychádzajúc z doby používania (doby odpisovania) povedzme 10 rokov, a teda ročná odpisová sadzba bola 10 % (za pol roka je to 5 %). Je evidentné, že pri trojmennej prevádzke tento majetok nevydrží 10 rokov, ale menej. A teda že by mala byť doba používania (doba odpisovania) skrátená na menej než 10 rokov, čo by pri zachovaní lineárnej metódy odpisovania znamenalo zvýšenie ročnej odpisovej sadzby na viac ako 10 %. Stretávame sa s rôznymi názormi na takúto situáciu:

- účtovná jednotka nesmie v priebehu účtovného obdobia meniť metódu odpisovania ani odpisovú sadzbu, a preto musí počkať a zmeniť ich až k 1.1. nasledujúceho účtovného obdobia,
- účtovná jednotka ich smie meniť, ale v tomto prípade by to musela urobiť spätne k 1.1.

Nestotožňujeme sa ani s jedným z týchto názorov. Naopak, podľa nášho názoru je účtovná jednotka povinná reagovať na zmenené podmienky používania tohto majetku a jeho opotrebenia a už k 1.7. zmeniť metódu odpisovania (z lineárnej na povedzme degresívnu, čím sa v prvých rokoch zvýšia ročné odpisy a postupne budú klesať) alebo sadzbu odpisovania (z 10 % ročne na viac) alebo obidvoje. Veď prioritnou a základnou účtovnou zásadou nadradenou všetkým ostatným zásadám je pravdivý a verný obraz (§ 7 zákona o účtovníctve). Pri odpisovaní sú dôležité dva základné prvky:

- predpokladaná doba používania, a z nej potom vychádza doba odpisovania,
- predpokladaný spôsob opotrebenia, a z neho potom vychádza metóda odpisovania a odpisová sadzba (%).

Možno zástancov vyššie uvedených (podľa nášho názoru nesprávnych) názorov vedie k ich názoru pojem „metóda“, t.j. keďže sa účtovné „metódy“ nesmú meniť, nesmú sa meniť ani „metódy“ odpisovania, lebo tie sú podmnožinou účtovných metód. Keď má byť problém len v tomto (t.j. vo forme, v terminológii, a nie v podstate), potom nahraďme pojem „metóda“ odpisovania pojmom „spôsob“ odpisovania, „spôsob“ výpočtu odpisov, „výpočet“ odpisov alebo, „kalkulácia“ odpisov, a problém je vyriešený.

Podľa nášho názoru účtovnou zásadou a účtovnou metódou je to, že doba odpisovania vychádza z predpokladanej doby používania majetku a že metóda odpisovania a odpisová sadzba vychádza z predpokladaného spôsobu opotrebenia majetku. Od tohoto sa je potrebné odraziť, toto je východisko pre výpočet odpisov.

c) spôsobe oceňovania jednotlivých zložiek majetku a záväzkov v členení na

1. dlhodobý nehmotný majetok obstaraný kúpou,
2. dlhodobý nehmotný majetok obstaraný vlastnou činnosťou,
3. dlhodobý nehmotný majetok obstaraný iným spôsobom,
4. dlhodobý hmotný majetok obstaraný kúpou,
5. dlhodobý hmotný majetok obstaraný vlastnou činnosťou,
6. dlhodobý hmotný majetok obstaraný iným spôsobom,
7. dlhodobý finančný majetok,
8. zásoby obstarané kúpou,
9. zásoby vytvorené vlastnou činnosťou,
10. zásoby obstarané iným spôsobom,
11. zákazkovú výrobu a zákazkovú výstavbu nehnuteľností určenej na predaj,
12. pohľadávky,
13. krátkodobý finančný majetok,
14. časové rozlíšenie na strane aktív súvahy,
15. záväzky, vrátane rezerv, dlhopisov, pôžičiek a úverov,
16. časové rozlíšenie na strane pasív súvahy,
17. deriváty,
18. majetok a záväzky zabezpečené derivátmi,
19. prenajatý majetok a majetok obstaraný na základe zmluvy o kúpe prenajatej veci,
20. majetok obstaraný v privatizácii,
21. daň z príjmov splatnú za bežné účtovné obdobie a za zdaňovacie obdobie (ďalej len „splatná daň z príjmov“) a daň z príjmov odloženú do budúcich účtovných období a zdaňovacích období (ďalej len „odložená daň z príjmov“),

d) tvorbe odpisového plánu pre dlhodobý majetok, pričom sa uvádza doba odpisovania, sadzby odpisov a odpisové metódy pre účtovné odpisy,

e) dotáciách poskytnutých na obstaranie majetku s uvedením zložky majetku a ich ocenenia.

Komentár:

Pri ustanoveniach uvedených v písm. c), d) a e) ide vlastne o to, aby účtovná jednotka uviedla účtovné zásady a účtovné metódy súvisiace s oceňovaním jednotlivých položiek majetku a záväzkov. V našej vzorovej účtovnej závierke sme ich uviedli, pričom sme sa snažili použiť presne tie formulácie, ktoré používa zákon o účtovníctve a postupy účtovania pre podnikateľov. Nie vždy sa tam však nachádzajú, a v takýchto prípadoch sme použili formulácie, ktoré považujeme za primerané a dostatočne zrozumiteľné. Aby bola dodržaná požiadavka zákona o účtovníctve, že informácie v účtovnej závierke musia byť pre používateľa užitočné, posudzujú sa z hľadiska ich významnosti a musia byť zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé (pozri úvodnú časť tejto publikácie).

Účtovná jednotka možno nepoužíva práve tie účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré sú uvedené vo vzorovej účtovnej závierke. Napr. podľa vzorovej účtovnej závierky:

- úroky z cudzích zdrojov nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku (ich aktivácia ako súčasti obstarávacej ceny je totiž voliteľná, nie povinná), ale ona ich možno aktivuje,
- dlhodobý nehmotný a hmotný majetok sa začína odpisovať prvým dňom mesiaca nasledujúceho po uvedení dlhodobého majetku do používania, ale ona možno začína odpisovať počnúc iným dňom,
- sú pri dlhodobom nehmotnom a hmotnom majetku doba používania, metóda odpisovania a ročná odpisová sadzba nejaké, ale ona možno používa iné,
- sa drobný dlhodobý hmotný majetok nepovažuje za zásoby, ale ona ho možno za zásoby považuje,
- sa na oceňovanie úbytku rovnakého druhu nakupovaných zásob použil vážený aritmetický priemer, ale ona možno používa skutočné obstarávacie ceny alebo FIFO-metódu,
- sa na oceňovanie podielov v dcérskych a pridružených účtovných jednotkách použila obstarávacia cena, ale ona možno používa metódu vlastného imania,
- atď.

Bežne sa stáva, že účtovná jednotka používajúca našu vzorovú účtovnú závierku tento text preberie bezo zmeny, lebo že veď čo by na ňom malo byť nesprávne. Pritom si neuvedomuje, že by mala napísať tie účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré používa ona. Účtovná jednotka by preto nemala automaticky prevziať text zo vzorovej účtovnej závierky, ale mala by ho prispôsobiť svojim podmienkam. Uvádzať také účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré používa ona.

Ak účtovná jednotka použije svoje formulácie účtovných zásad a účtovných metód, mali by byť adresátovi účtovnej závierky zrozumiteľné. Tak, aby im porozumel a aby bol schopný posúdiť ich vplyv na účtovnú závierku. Iste, informácie v účtovnej závierke sa neuvádzajú takým spôsobom, že by ich bol schopný porozumieť ľubovoľný adresát, aj taký, ktorý ešte nemal s účtovníctvom ako takým a s účtovnou závierkou nič do činenia. Predsa len sa predpokladá, že adresát účtovnej závierky určité všeobecné vedomosti o účtovnej závierke a o rôznych vnútorných či vonkajších súvislostiach informácií v nej uvedených má. Napriek tomu si myslíme, že formulácie použité v účtovnej závierke by mali byť dostatočne zrozumiteľné a pochopiteľné.

Na rozdiel od slovenských právnych predpisov, IFRS vo svojom Konceptnom rámci priamo upozorňujú, že finančné výkazníctvo je zostavené pre užívateľov, ktorí majú náležitú vedomosť (angl. reasonable knowledge) o podnikaní a ekonomickej činnosti a ktorí robia review a analýzu týchto informácií starostlivo (angl. diligently). Niekedy sa stáva, že aj dobre informovaní a starostliví užívatelia môžu mať potrebu vyhľadať poradcu, aby porozumeli informáciám o komplexných ekonomických fenoménoch (QC32).

Ale vráťme sa naspäť k slovenským účtovným zásadám a účtovným metódam. Uvedme niekoľko postrehov z praxe:

- Odpisy. Pri odpisoch sú vždy dôležité dve zložky:
 - o predpokladaná doba používania majetku (lebo z nej potom vychádza doba odpisovania) a
 - o predpokladaný priebeh jeho opotrebenia (lebo z neho potom vychádza metóda odpisovania).
 Účtovné jednotky niekedy len stroho uvádzajú, že účtovné odpisy sú totožné s daňovými odpismi, alebo že účtovné odpisy sa riadia zákonom o daniach z príjmov, alebo niečo podobné. Sme toho názoru, že takáto formulácia nie je vhodná. Jednak už preto, že spochybňuje správnosť použitých metód odpisovania a doby odpisovania, keďže účtovná jednotka má účtovné a daňové odpisy totožné (účtovná závierka má predsa za cieľ pravdivý a verný obraz, zatiaľ čo daňová politika štátu sleduje úplne iné ciele), a jednak preto, že adresát účtovnej závierky nemusí poznať tak dobre zákon o daniach z príjmov. Tým nechceme povedať, že v niektorých individuálnych, špecifických a ojedinelých prípadoch, pri niektorých položkách majetku musia byť daňové doby odpisovania, daňové metódy odpisovania a daňové sadzby odpisov až tak veľmi nesprávne aj pre účtovné účely. Zákon o dani z príjmov odporúčame spomenúť len na dvoch miestach – pri informáciách o splatnej dani z príjmov a o odloženej dani z príjmov.
- Doba odpisovania, metóda odpisovania, odpisová sadzba. Niekedy účtovné jednotky zvyknú dopodrobna uvádzať, ktorú linku a ktorý sústruh ako odpisujú. Uvádzajú niekoľko desiatok položiek a pri každej uvádzajú dobu odpisovania, metódu odpisovania, odpisovú sadzbu (stretli sme sa aj s prípadom, keď účtovná jednotka ako prílohu k poznámkam priložila zostavu dlhodobého majetku na niekoľkých desiatkach strán). Podľa nášho názoru je uvádzanie takýchto podrobných informácií zbytočné a účtovná závierka tým nenadobudne vyššiu vypovedaciu schopnosť. Úplne postačuje, ak sa uvedú len najdôležitejšie skupiny majetku, aj za cenu toho, že sa ako doba používania a ako odpisová sadzba uvedie interval (napr. 10 až 12 rokov, 8 až 10 %), namiesto presného čísla.
- Odkaz na skupinové predpisy pri odpisoch. Niekedy účtovné jednotky uvádzajú, že dlhodobý majetok odpisujú v súlade so skupinovými predpismi, v súlade so smernicami vydanými ich materskou spoločnosťou, v súlade s koncernovým účtovným manuálom a pod. Podľa nášho názoru to nie je správne. Účtovnú závierku zostavujú podľa slovenských právnych predpisov, a adresáta slovenskej účtovnej závierky nezaujímajú predpisy skupiny. Tým nechceme povedať, že sa skupinové predpisy nemôžu použiť pri stanovení účtovných odpisov v slovenskej účtovnej závierke, to vôbec nie. Naopak, skupina má zvyčajne podstatne viac skúseností s tým, aká je predpokladaná doba používania daného

konkrétneho majetku, ako sa opotrebuje a pod. Ale nie je správne, ak sa v slovenskej účtovnej zavierke uvedie odkaz na skupinové predpisy.

- Odkaz na skupinové predpisy pri iných položkách. Skupinové predpisy sa niekedy uvádzajú aj pri iných položkách, čo podobne ako pri odpisoch nepovažujeme za správne. Nepovažujeme za chybu skupinové predpisy použiť (ak sú v súlade s pravdivým a verným obrazom a so slovenskými účtovnými predpismi), ale nepovažujeme za správne sa na ne odvolávať v poznámkach. Napr.
 - o pri zásobách, že zásoby sa oceňujú podľa skupinových predpisov, že opravné položky k zásobám sa tvoria podľa skupinových predpisov,
 - o pri pohľadávkach, detto ako pri zásobách,
 - o pri kurzových rozdieloch, že pri prepočte cudzej meny na eurá sa používa skupinový kurz. Na rozdiel od predchádzajúcich dvoch odrážok, použitie skupinového kurzu je v rozpore so slovenskými účtovnými predpismi, pretože použiť sa má kurz stanovený slovenským zákonom o účtovníctve. Vplyv takejto chyby však zvyčajne nie je významný, a preto ak aj účtovná jednotka používa skupinový kurz, účtovná zvierka tým nie je významne skreslená. Ale uvádzať používanie skupinového kurzu v poznámkach nie je správne, pretože tým hneď dáva na známosť, že porušuje slovenské právne predpisy, a toto porušenie má dokonca stanovené svojimi účtovnými zásadami a účtovnými metódami,
 - o pri derivátoch, že reálnu hodnotu derivátov vypočítava skupina a posieľa nám ju a my ju len preberieme. V praxi to často takto aj prebieha, avšak v poznámkach sa nevyžaduje opísať proces, ale účtovné zásady a účtovné metódy.

Ale – vždy samozrejme záleží od rozhodnutia účtovnej jednotky. Je to jej účtovná zvierka a ona si do nej dá také informácie, aké považuje za vhodné.

Poukážme ešte na jednu vec. Vo vzorovej účtovnej zavierke pri drobnom nehmotnom majetku a drobnom hmotnom majetku uvádzame, že sa vykazuje ako dlhodobý majetok a odpisuje sa jednorazovo. Existuje aj názor, že jednorazový odpis dlhodobého majetku nie je možný. Že sice keby sa tento drobný hmotný majetok vykázal ako zásoby, potom by sa mohol zaúčtovať do nákladov celý, v plnej výške, jednorazovo, ale keď je vykázaný ako dlhodobý majetok, tak to nejde. Nezdiefame tento názor, len naň upozorňujeme. Preto by účtovná jednotka mala starostlivo zvážiť, aké účtovné zásady a účtovné metódy pri drobnom nehmotnom majetku a drobnom hmotnom majetku použije a následne uvedie v poznámkach.

Úvodný komentár k častiam F až P opatrenia k účtovnej závierke

V ďalších častiach poznámok nasledujú údaje k jednotlivým položkám aktív, pasív, nákladov a výnosov. Mnohé údaje sa vyžadujú uvádzať v predpísaných tabuľkách.

Od r. 1993 až do r. 2011 nebola forma poznámok predpísaná, poznámky sa zostavovali ako text, doplnený tabuľkami podľa uváženia účtovnej jednotky. Počnúc účtovnou závierkou k 31.12.2011 sú opatrením k účtovnej závierke mnohé tabuľky predpísané (pozri prílohu č. 3a opatrenia), a to pre uvádzanie číselných údajov. Niektoré z týchto tabuliek sa smú meniť, a to podľa potrieb účtovnej jednotky, a niektoré sa meniť nesmú (pozri Vysvetlivky na konci prílohy č. 3a). Dôvodom pre zavedenie tabuliek je spracovanie číselných údajov z účtovných závierok. Pozri aj úvodnú časť tejto publikácie.

Poradie údajov. Údaje v poznámkach by sa mali uvádzať v rovnakom poradí ako ich vyžaduje opatrenie k účtovnej závierke. Nie je to síce priamo takto v opatrení napísané, ale dáva to zmysel, pretože tieto údaje logicky na seba nadväzujú a vlastne kopírujú poradie jednotlivých položiek aktív, pasív, nákladov a výnosov tak ako sú uvedené v súvahe a vo výkaze ziskov a strát.

Vo vzorovej účtovnej závierke sme toto poradie dodržali, s výnimkou údajov o vlastnom imaní. Tieto sa opatrením vyžadujú uvádzať na dvoch miestach – niektoré údaje v časti G písm. a), a potom prehľad zmien vlastného imania v časti P. Tak sme ich presunuli na jedno miesto – údaje z časti G písm. a) sme presunuli do časti P, aby ich mal adresát účtovnej závierky uvedené spolu na jednom mieste.

Odsúhlasenie číselných údajov na súvahe a výkaz ziskov a strát. Dôležité je, aby sa číselné údaje v tabuľkách dali odsúhlasiť s tými, ktoré sú uvedené v súvahe a vo výkaze ziskov a strát. Platí to najmä o súčtových riadkoch v tabuľkách. Napr. aby súčet dlhodobého nehmotného majetku uvedený v tabuľke bol ten istý ako je uvedený v súvahe, súčet dlhodobého hmotného majetku uvedený v tabuľke bol ten istý ako je uvedený v súvahe a pod.

V niektorých tabuľkách to nebude možné, pretože neobsahujú všetky položky zo súvahy. Napr. súčet pohľadávok uvedený v tabuľke o vekovej štruktúre pohľadávok nebude ten istý ako je uvedený v súvahe, pretože v tabuľke nie je uvedený účet 316 – Čistá hodnota zákazky, a tiež odložená daňová pohľadávka. Tie sú uvedené v samostatných tabuľkách. Analogicky aj pri záväzkoch.

Je potrebné byť pozorný aj pri vypĺňaní údajov vo formulári súvahe a výkaz ziskov a strát. Niekedy sa nedopatrením stáva, že súčet aktív sa nerovná súčtu pasív, že výsledok hospodárenia uvedený v súvahe sa nerovná tomu, ktorý je uvedený vo výkaze ziskov a strát a pod. A to spravidla v stĺpčeku za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, lebo to už – na rozdiel od bežného účtovného obdobia – akosi nie je v popredí záujmu, a tak zostavovateľ poznámok mu nevenuje patričnú pozornosť.

Položka „Iné“, „Ostatné“. V mnohých tabuľkách nie je počet riadkov a ich súčet predpísaný, napr. pri položkách časového rozlíšenia, rezervách, bankových úveroch, dlhopisoch, derivátoch, výnosoch a nákladoch. Všetky významné položky sa majú uvádzať samostatne, ako samostatný riadok. Aby sa dali súčty uvedené v týchto tabuľkách odsúhlasiť na súvahe a výkaz ziskov a strát, odporúčame doplniť do týchto tabuliek ako predposledný riadok položku s názvom „iné“ alebo „ostatné“ a ako posledný riadok súčet. A tento súčet aby bol totožný s príslušnou položkou v súvahe a vo výkaze ziskov a strát. Je to myslené ako určitý kontrolný prvok, ako kontrolný súčet, ako akási skúška správnosti. Niekedy sa totiž z nepozornosti stáva, že ak sa v tabuľke uvedú len niektoré vybrané položky, ich súčet je dokonca vyšší než je výška danej položky v súvahe alebo vo výkaze ziskov a strát. Čo je zjavná chyba.

V tejto súvislosti je potrebné zvážiť, v akej výške zostane táto „zvyšková“, „zostatková“ položka nazvaná ako „iné“ alebo „ostatné“. Aby sa nestalo, že zostane príliš vysoká. Napr. pri nákladoch s celkovým súčtom 100 účtovná jednotka samostatne uvedie tri – štyri významné položky v celkovej výške 40, a položka „iné“ bude vo výške 60. To by bol zjavný nepomer.

V takýchto tabuľkách, v ktorých počet riadkov nie je predpísaný, ale záleží od účtovnej jednotky, koľko riadkov použije, odporúčame zoradiť položky zostupne, od najvyššej sumy po najnižšiu, tak ako sme to urobili aj v našej vzorovej účtovnej závierke (a ako poslednú položku dať spomínanú „iné“ alebo „ostatné“, hoci tá nebude predstavovať naozaj tú najnižšiu sumu). Pekne je to vidieť napr. v tabuľkách o nákladoch a výnosoch. Je to oveľa prehľadnejšie než keby boli uvádzané v nejakom inom poradí, náhodnom či abecednom alebo ešte nejakom inom. Ak sú zoradené od najvyššej po najnižšiu, tak sú vlastne zoradené v akomsi poradí dôležitosti, a sú pre adresáta účtovnej závierky lepšie pochopiteľné a zrozumiteľné.

To zostupné poradie máme na mysli v bežnom účtovnom období, nie v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období. V praxi málokedy nastane situácia, keď zoradenie položiek zostupne v bežnom účtovnom období bude také isté zostupné aj za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. V takomto prípade má prednosť bežné účtovné obdobie.

Presuny. V tabuľkách, v ktorých sú uvedené „presuny“ (napr. pri prehľade o pohybe dlhodobého nehmotného, hmotného a finančného majetku, pri prehľade zmien vlastného imania), má byť súčet presunov vždy rovný 0. Lebo presuny sú prípad, keď sa jedna položka o nejakú sumu zníži, a iná položka o tú istú sumu zvýši. V určitých prípadoch by mohli existovať výnimky. Pozri aj komentár k časti F písm. a).

Opravné položky a rezervy. V tabuľkách o rezervách logicky nemôže byť súčet použitia a zrušenia danej rezervy vyšší než bol jej stav na začiatku účtovného obdobia. Analogicky to platí aj pri tabuľkách o opravných položkách k zásobám, k pohľadávkam a ku krátkodobému finančnému majetku.

Záložné právo. Pri majetku a záväzkoch sa na viacerých miestach vyžadujú uvádzať údaje o záložnom práve. Je to aj pri majetku, aj pri záväzkoch. Pri majetku sa vyžaduje údaj, či bolo na tento majetok zriadené záložné právo – napr. pri dlhodobom nehmotnom, hmotnom a finančnom majetku, pri zásobách, pri pohľadávkach, pri krátkodobom finančnom majetku. Pri záväzkoch sa zase vyžaduje údaj, či sú kryté záložným právom. Vysvetlíme si to na príklade pohľadávok.

Pri pohľadávkach treba rozlišovať dve situácie:

- pohľadávky zabezpečené záložným právom,
- pohľadávky, na ktoré sa zriadilo záložné právo.

Pohľadávky zabezpečené záložným právom. Naša účtovná jednotka má voči nejakej inej účtovnej jednotke pohľadávku, a aby si ju zabezpečila, tak je na nejaký majetok tejto inej účtovnej jednotky zriadené záložné právo. To znamená, že ak táto iná účtovná jednotka nebude splácať našej účtovnej jednotke svoj záväzok (z pohľadu našej účtovnej jednotky je to pohľadávka, z pohľadu tej inej účtovnej jednotky je to záväzok), tak naša účtovná jednotka siahne na jej majetok, na ktorý je zriadené záložné právo ako zábezpeka k tejto pohľadávke.

Pohľadávky, na ktoré sa zriadilo záložné právo. Toto je opačný prípad než pohľadávky zabezpečené záložným právom. Naša účtovná jednotka má záväzok voči inej účtovnej jednotke, nech je to napr. bankový úver. A na zabezpečenie pohľadávky banky voči našej účtovnej jednotke (z pohľadu banky je to pohľadávka, z pohľadu našej účtovnej jednotky je to záväzok) bolo zriadené na náš majetok záložné právo. V praxi sa najčastejšie stretávame s tým, že založený je dlhodobý hmotný majetok, napr. budovy, stroje a pod. Ale nezriedka aj s tým, že je založený aj iný majetok, napr. zásoby, menej často potom aj pohľadávky alebo krátkodobý finančný majetok. To znamená, že ak by naša účtovná jednotka bankový úver nespĺcala, banka môže siahnuť na majetok, na ktorý je zriadené záložné právo. Či už je to dlhodobý nehmotný, hmotný alebo finančný majetok, zásoby, pohľadávky alebo krátkodobý finančný majetok. Naša účtovná jednotka v poznámkach uvádza:

- záväzky zabezpečené záložným právom, v našom prípade to bude bankový úver (alebo iné záväzky, a to podľa toho, ktoré sú zabezpečené záložným právom),
- majetok, na ktorý sa zriadilo záložné právo, v našom prípade to budú pohľadávky (alebo iný majetok, a to podľa toho, na ktorý konkrétne je zriadené záložné právo).

V tejto súvislosti uveďme, že pri finančnom leasingu sa záložné právo alebo nejaká iná forma zabezpečenia vyskytuje vždy, alebo povedzme, že takmer vždy (aby sme nechali priestor aj na nejaké výnimky). Prenajímateľ (napr. leasingová spoločnosť) má svoju pohľadávku voči nájomcovi vždy zabezpečenú, a to samotným predmetom leasingu. Ak nájomca nebude splácať svoj záväzok voči prenajímateľovi, tak prenajímateľ jednoducho odoberie nájomcovi predmet leasingu. Tým chceme povedať, že pri finančnom leasingu sa vždy bude uvádzať v poznámkach prenajímateľa i v poznámkach nájomcu informácia o záložnom práve alebo inej forme zabezpečenia (pozri aj nasledujúce odseky).

Pri záložnom práve alebo inej forme zabezpečenia sa vyžaduje uviesť aj hodnota majetku, ktorý slúži ako zabezpečenie. Tu vznikajú dve otázky:

- ako sa dostať k údajom o hodnote tohto majetku,
- či uvádzať jeho účtovnú hodnotu alebo jeho reálnu hodnotu.

Ak ide o majetok našej účtovnej jednotky, tak problémy so získaním údajov o hodnote tohto majetku nie sú (aspoň teda o jeho účtovnej hodnote), pretože účtovná jednotka má tento majetok evidovaný v účtovníctve. Napr. ak si naša účtovná jednotka zobrala bankový úver a tento je zabezpečený zriadením záložného práva na jej majetok (dlhodobý majetok, zásoby, pohľadávky), tak účtovná jednotka vie zistiť, aká je účtovná hodnota tohto majetku.

Ak ide o majetok inej účtovnej jednotky, tak je to o niečo zložitejšie. Napr. naša účtovná jednotka má pohľadávku voči inej účtovnej jednotke (napr. poskytla jej pôžičku), a táto naša pohľadávka je zabezpečená zriadením záložného práva na majetok tejto inej účtovnej jednotky. V takomto prípade by naša účtovná jednotka mala poznať hodnotu majetku tejto inej účtovnej jednotky, ktorý slúži ako zabezpečenie našej pohľadávky. Veď keď tú pôžičku poskytovala, tak zrejme si dala pozor, akým majetkom je zabezpečená, a akú má tento majetok hodnotu.

Na otázku, akú hodnotu majetku uvádzať, či jeho účtovnú hodnotu alebo reálnu hodnotu, nie je jednoznačná odpoveď. Ak ide o majetok inej účtovnej jednotky, potom – ako bolo uvedené vyššie - naša účtovná jednotka pozná zrejme jeho reálnu hodnotu, a nie účtovnú. Reálna je pre ňu oveľa dôležitejšia než účtovná, pretože ak by prišlo k tomu, že na tento majetok kvôli neplateniu pôžičky naša účtovná jednotka siahne, tak potom bude dôležité, akú má tento majetok reálnu hodnotu, nie účtovnú hodnotu. Ak ide o majetok našej účtovnej jednotky, tak je to naopak, a naša účtovná jednotka pozná jeho účtovnú hodnotu, ale nemusí poznať jeho reálnu hodnotu (najmä ak nejde o pohľadávky a zásoby, ale o dlhodobý majetok). Preto vo svojich poznámkach spravidla uvádza jeho účtovnú hodnotu, nie jeho reálnu hodnotu.

Majetok prenajatý a najatý. Je potrebné rozlišovať, či je naša účtovná jednotka prenajímateľom (ona prenajíma svoj majetok nájomcovi), alebo nájomcom (ona si najíma majetok od prenajímateľa). Opatrenie nie vždy túto terminológiu dodržiava, aj keď je pravda, že vecne tieto dve situácie rozlišuje. (Pozn. Slovenčina používa pojem „prenájom“, „nájom“ alebo „lízing“, menej už „leasing“).

Prenajímateľ v poznámkach uvádza:

- pri finančnom leasingu:
 - o pohľadávky voči nájomcovi, v členení na istinu a finančný výnos (časť F, bod zc),
 - o pohľadávky zabezpečené záložným právom alebo inou formou zabezpečenia (časť F, bod t),
 - o významné položky prenajatého majetku (časť K o údajoch na pod súvahových účtoch); preto na pod súvahových účtoch, lebo v súvahe tento majetok vykázaný nemá, pretože ide o finančný leasing a majetok prenajatý na finančný leasing má v súvahe vykázaný nájomca, nie prenajímateľ,
- pri operatívnom leasingu:
 - o významné položky prenajatého majetku (časť K o údajoch na pod súvahových účtoch); v súvahe tento majetok vykázaný má, pretože nejde o finančný, ale o operatívny leasing,
 - o ak ide o skutočne významné položky, odporúčame uviesť informáciu o operatívnom leasingu aj v časti F pri dlhodobom majetku, tam sa totiž uvádzajú informácie o majetku prenajímateľa, vykazanom v súvahe.

Nájomca v poznámkach uvádza:

- pri finančnom leasingu:
 - o záväzky voči prenajímateľovi, v členení na istinu a finančný náklad (časť G, bod m),
 - o záväzky zabezpečené záložným právom alebo inou formou zabezpečenia (časť G, bod e),
 - o majetok najatý na finančný leasing (časť F bod c) – ide o požiadavku uviesť informácie o „majetku, pri ktorom má účtovná jednotka obmedzené právo s ním nakladať“, čo je prípad finančného leasingu, pretože pri finančnom leasingu má nájomca obmedzené právo s takýmto majetkom nakladať, nemôže ho napr. predať a pod.),
- pri operatívnom leasingu:
 - o významné položky prenajatého majetku (správne by mal byť použitý pojem „najatého“ majetku; časť K o údajoch na pod súvahových účtoch); v súvahe tento majetok vykázaný nemá, pretože nejde o finančný, ale o operatívny leasing.

Spomeňme aj zmluvu o podriadenosti záväzku. Ak je uzatvorená podľa slovenských právnych predpisov, tak sa na ňu vzťahuje § 408a Obchodného zákonníka o záväzku podriadenosti. Podľa tohto ustanovenia:

- zmluvné strany sa môžu dohodnúť, že v prípade úpadku dlžníka alebo jeho zrušenia s likvidáciou sa pohľadávky veriteľa uspokojia až po uspokojení pohľadávok ostatných veriteľov dlžníka,
- takúto zmluvu možno uzavrieť na určitý čas, najmenej však na tri roky, alebo na neurčitý čas.

Zmluvu o podriadenosti záväzku uzatvára účtovná jednotka vždy s tou účtovnou jednotkou, voči ktorej má záväzok. Môže ísť napr. o záväzok z obchodného styku, pôžičku a pod., ktorý sa touto zmluvou stáva podriadeným (angl. subordination of liability, subordination of loan, nem. Rangrücktrittserklärung, Unterordnung des Darlehens). Existenciu takejto zmluvy je potrebné uviesť:

- účtovná jednotka, ktorá má záväzok:
 - o v časti E písm. a) poznámok, kde sa uvádza, či účtovná jednotka bude nepretržite pokračovať vo svojej činnosti (angl. going concern),
 - o ako aj na tom mieste, ktoré sa týka záväzku, ktorý je podriadený, napr. záväzky z obchodného styku, pôžička,
- druhá zmluvná strana:
 - o na tom mieste, ktoré sa týka pohľadávky, ktorá je podriadená, napr. pôžička (finančný majetok), pohľadávky z obchodného styku. Táto požiadavka nie je explicitne uvedená v opatrení k účtovnej závierke, ale podľa nášho názoru, ak je táto informácia významná, je potrebné ju uviesť. A samozrejme, zväžiť aj prípadnú potrebu tvorby opravnej položky k tejto pohľadávke.

Príliš podrobné informácie. Niekedy sa stretávame s tým, že účtovné jednotky uvádzajú príliš podrobné informácie. Napr.

- pri údajoch o poistení dlhodobého majetku a zásob uvádzajú aj názov konkrétnej poisťovne a výšku poistného, prípadne uvádzajú aj konkrétne položky majetku, napr. lis značky X, osobné autá aj s EČV; podľa nášho názoru pre adresáta účtovnej závierky je postačujúci údaj, či je vôbec majetok poistený, proti akým rizikám a škodám a do akej výšky, aby vedel aspoň rámcovo posúdiť riziká súvisiace s účtovnou jednotkou (stretávame sa aj s prípadom, že účtovná jednotka použije formuláciu z našej účtovnej závierky „... majetok je poistený pre prípad škôd spôsobených krádežou a živelnou pohromou až do výšky ...“, ale pritom jej majetok je poistený proti iným škodám, nie proti týmto; odporúčame vždy uviesť informácie podľa konkrétnej situácie v účtovnej jednotke, nie automaticky preberať formulácie zo vzorovej účtovnej závierky),
- pri najatom majetku pri ostatných finančných povinnostiach uvádzajú aj názov konkrétnej leasingovej spoločnosti, a zoznam konkrétnych položiek majetku, ktoré majú na lízing (niekedy aj niekoľko desiatok položiek, vrátane malých, do posledného vysokozdvížneho vozíka či kávovaru alebo podávača nápojov a do posledných 20 m² kancelárskych priestorov); tu je potrebné mať trošku nadhľad a postupovať podľa zásady významnosti (pretože pre malú účtovnú jednotku môže byť aj jeden vysokozdvížny vozík alebo kancelársky priestor 20 m² významný, zatiaľ čo pre veľkú účtovnú jednotku je takýto údaj doslova zanedbateľný),
- pri bankových úveroch uvádzajú aj konkrétnu banku; niekedy je takýto údaj v rozpore s úverovými zmluvami samotnými,
- pri transakciách so spriaznenými osobami sa uvádza aj podrobný zoznam spriaznených osôb, nezriedka aj niekoľko desiatok, a uvádza sa aj podrobný zoznam všetkých transakcií, do posledného eura; aj tu si myslíme, že je potrebné mať trošku nadhľad a postupovať podľa zásady významnosti,

- pri členení tržieb podľa jednotlivých typov výrobkov a služieb a podľa hlavných oblastí odbytu ako hlavné oblasti odbytu uvádzajú značný počet štátov, niekedy aj niekoľko desiatok.

Ako sme už niekoľkokrát poznamenali, uvádzanie takýchto podrobných informácií závisí od rozhodnutia samotnej účtovnej jednotky. Je to jej účtovná závierka, a preto ak chce, môže uvádzať aj takéto podrobné údaje. Len to potom môže byť na škodu zrozumiteľnosti a prehľadnosti poznámok.

Ako sme už spomenuli v úvodnej časti tejto publikácie, niektoré účtovné jednotky starostlivo zvažujú, aké formulácie v poznámkach použijú, a do akých podrobností uvedú tieto údaje. Všeobecne by sa dalo povedať, že existujú dve skupiny účtovných jednotiek:

- niektoré majú tendenciu uvádzať čo najmenej informácií, pretože vedia, že sa o ne môže zaujímať aj konkurencia alebo iní adresáti účtovnej závierky (analytici, odborári, daňový úrad a iní), a preto uvádzajú len tie najnutnejšie, vyžadované právnymi predpismi, a v takom rozsahu, v akom to ešte považujú za potrebné; ako sa hovorí, aby bol aj vlk sýty, aj ovca celá,
- niektorým je to doslova jedno, a uvádzajú informácie veľmi podrobné, uvádzajú aj nevýznamné položky a nevýznamné transakcie, do posledného eura.

Ako sme už spomenuli v úvodnej časti tejto publikácie, zavedenie povinných tabuliek má aj svoju negatívnu stránku. Tabuľky sú štandardizované a vyhovujú situácii, keď účtovná jednotka neuskutoční nejaké neštandardné transakcie alebo nenastanú nejaké neštandardné okolnosti. Nie vždy sú totiž vhodné napríklad vtedy, ak sa uskutoční:

- zlúčenie, splnutie alebo rozdelenie účtovnej jednotky,
- účtovná jednotka kúpi alebo predá podnik alebo jeho časť,
- účtovná jednotka dostane alebo vloží nepeňažný vklad vo forme podniku alebo jeho časti, alebo jednoducho vo väčšom rozsahu,
- a pod.

Pozri úvodnú časť tejto publikácie.

V ďalšom texte nebudeme komentovať každú položku, zastavíme sa len pri niektorých.

F. V časti o údajoch vykázaných na strane aktív súvahy sa uvádzajú informácie o

- a) dlhodobom nehmotnom majetku a dlhodobom hmotnom majetku za bežné účtovné obdobie, a to
 1. prehľad o pohybe dlhodobého majetku podľa zložiek tohto majetku v členení podľa jednotlivých položiek súvahy; uvádza sa ocenenie tohto majetku na začiatku bežného účtovného obdobia, prírastky, úbytky a presuny tohto majetku a stav na konci bežného účtovného obdobia,
 2. prehľad oprávok a opravných položiek podľa jednotlivých zložiek dlhodobého majetku v členení podľa jednotlivých položiek súvahy; uvádza sa stav oprávok a opravných položiek na začiatku bežného účtovného obdobia, ich prírastky, úbytky a presuny počas bežného účtovného obdobia a stav na konci bežného účtovného obdobia,
 3. prehľad o zostatkových hodnotách dlhodobého majetku na začiatku účtovného obdobia a na konci účtovného obdobia,

Komentár:

Ide o tzv. prehľad o pohybe dlhodobého majetku (angl. movements of fixed assets, nem. Anlagenspiegel alebo Entwicklung des Anlagevermögens, zriedkavejšie tiež Anlagengitter).

Analogický prehľad ako pri dlhodobom nehmotnom majetku a dlhodobom hmotnom majetku sa vyžaduje aj pri dlhodobom finančnom majetku (pozri časť F, písm. j).

K spôsobu zostavenia tohto prehľadu opatrenie k účtovnej závierke a ani nejaký iný predpis neuvádza žiadny podrobný návod. Náš komentár preto vychádza z logiky štruktúry tohto prehľadu.

Podrobný návod teda nie je. V prílohe č. 3a opatrenia k účtovnej závierke sú uvedené len predpísané tabuľky, čiže forma, v akej sa tento prehľad vyžaduje zostaviť. Pripomíname, že tieto tabuľky patria k tej skupine tabuliek, ktoré sa nesmú meniť.

Jednotlivé stĺpčky v tabuľkách predstavujú jednotlivé položky súvahy. Riadky sú zoskupené do nasledovných skupín:

- prvotné ocenenie,
- oprávky, t.j. doterajšie odpisy, kumulované odpisy (táto skupina pri dlhodobom finančnom majetku pochopiteľne nie je, pretože finančný majetok sa neodpisuje),
- opravné položky,
- zostatková cena.

Prvotné ocenenie

Prvotné ocenenie predstavuje obstarávacía cena (pri nakupovanom majetku), vlastné náklady (pri majetku vytvorenom vlastnou činnosťou), reálna hodnota (pri majetku nadobudnutom zámenou) a pod.

Prírastky. Prírastky predstavujú prírastok množstva, t.j.

- obstaranie ďalšieho majetku, či už kúpou alebo vytvorením vlastnou činnosťou,
- technické zhodnotenie už existujúceho majetku,
- preúčtovanie majetku zo zásob do dlhodobého majetku, ak takýto prípad nastane; niekedy sa stretávame s názorom, že takýto majetok by sa mal vykázat' v riadku „presuny“, pretože ide o presun z jednej položky majetku (zásob) do inej (dlhodobý majetok). Iste, dá sa aj takto argumentovať, ak sa pozeráme na majetok účtovnej jednotky ako na celok, ak považujeme za jeden celok všetok majetok účtovnej jednotky. Podľa nášho názoru by sme sa mali pozerat' nie na všetok majetok účtovnej jednotky ako na jeden celok, ale samostatne len na dlhodobý nehmotný majetok ako na jeden celok a dlhodobý hmotný majetok ako na jeden celok. Ved' aj tieto prehľady sa takto nazývajú – prehľad o pohybe dlhodobého nehmotného majetku (t.j. nie všetkého majetku), prehľad o pohybe dlhodobého hmotného majetku (t.j. nie všetkého majetku). Preto by sa malo preúčtovanie majetku zo zásob do dlhodobého majetku vykázat' v dlhodobom majetku ako prírastok, nie ako presun,
- oprava chyby minulých účtovných období, napr. v minulých účtovných obdobiach majetok nebol aktivovaný, pričom mal byť. Nie je pritom rozhodujúce, či bola táto chyba nevýznamná alebo významná, t.j. či sa v bežnom účtovnom období zaúčtovala cez výkaz ziskov a strát alebo cez nerozdelený výsledok hospodárenia (účty 428, 429).

Úbytky. Úbytky predstavujú úbytok množstva, t.j.

- úbytok majetku predajom, zošrotovaním alebo inou likvidáciou alebo zničením (napr. požiar),
- preúčtovanie majetku z dlhodobého majetku do zásob (pozri náš komentár vyššie),
- oprava chyby minulých účtovných období, napr. v minulých účtovných obdobiach majetok bol aktivovaný, pričom nemal byť. Takisto ako pri prírastkoch, nie je pritom rozhodujúce, či bola táto chyba nevýznamná alebo významná,
- výška úbytkov danej položky by nemala byť vyššia než bol stav danej položky na začiatku roka. Výnimku by mohli tvoriť také prípady, ak v priebehu roka nastal prírastok (zvonka, z externého prostredia) a zároveň aj úbytok (von, do externého prostredia). V takomto prípade by to už ale nebol dlhodobý majetok, pretože pri dlhodobom majetku je predpokladaná doba použitia dlhšia ako 1 rok, a teda nemal by sa v tejto tabuľke vôbec vykázat'.

Presuny. Súčet presunov má byť vždy rovný 0 (možné výnimky pozri nižšie). Lebo presuny sú prípad, keď sa jedna položka o nejakú sumu zníži, a iná položka o tú istú sumu zvýši, t.j.

- z účtov obstarania majetku (041, 042) sa majetok zaradi do používania a „presunie“ sa na príslušné vecné účty majetku ako je softvér, oceníteľné práva, pozemky, stavby, stroje a pod.; to znamená, že na účtoch obstarania majetku bude vykázané zníženie (-), a na príslušných vecných účtoch majetku zvýšenie (+), a to v rovnakej výške,
- oprava chyby z minulých účtovných období (len chyby vo vykazovaní, nie chyby v aktivácii alebo neaktivácii, a nie chyby v ocenení majetku), napr. v minulosti bola nejaká položka majetku vykázaná nesprávne ako stavba, a mala byť správne vykázaná ako samostatné hnutelné veci; to znamená, že v položke stavba bude vykázané zníženie (-), a v položke samostatné hnutelné veci zvýšenie (+), a to v rovnakej výške,

Výnimkou, keď súčet presunov nie je rovný 0 by mohla byť napr. situácia, keď ide o presuny nie v rámci dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku, ale o presuny z dlhodobého nehmotného do dlhodobého hmotného majetku alebo naopak. Vtedy bude zostatok presunov v dlhodobom nehmotnom majetku rôzny od 0 so znamienkom mínus a v dlhodobom hmotnom majetku v takej istej výške so znamienkom plus, alebo naopak. Táto výnimka by mohla byť však len vtedy, ak by sme sa pozerali na všetok dlhodobý majetok ako na jeden celok, teda ak by sme chápali dlhodobý nehmotný, hmotný a finančný majetok ako jeden celok, a nie samostatne ako jeden celok nehmotný, samostatne hmotný a samostatne finančný majetok. Prikláňame sa k tomu, že sa má ako jeden celok chápať nehmotný, ako jeden celok hmotný a ako jeden celok finančný, každý samostatne. A preto by mal byť súčet presunov rovný 0.

Spomeňme ešte tri praktické postrehy:

- účty obstarania majetku (041, 042), v prehľade o pohybe majetku je to položka „obstarávaný dlhodobý nehmotný majetok“ a „obstarávaný dlhodobý hmotný majetok“. Na účtoch obstarania majetku nastávajú tieto situácie:
 - o stav na začiatku roka 100, v priebehu roka bolo zvýšenie na strane MD vo výške 30, a žiadne zníženie na strane D. V prehľade o pohybe dlhodobého majetku sa toto zobrazí ako prírastok +30 v položke obstarávaný dlhodobý majetok (v predchádzajúcich účtovných obdobiach bol vykázaný prírastok 100, v bežnom účtovnom období prírastok 30),
 - o stav na začiatku roka 100, v priebehu roka nebolo žiadne zvýšenie na strane MD, len zníženie na strane D vo výške 40 (pretože majetok vo výške 40 bol zaradený do používania, povedzme do položky stavby). V prehľade o pohybe majetku sa to v položke obstarávaný dlhodobý majetok prejaví v riadku prírastky 0, v riadku úbytky 0 a v riadku presuny -40. Teda nebude to zobrazené v riadku úbytky (ako úbytok -40), ale v riadku presuny. Z pohľadu dlhodobého majetku ako celku (nie z pohľadu izolovanej položky „obstarávanie dlhodobého majetku“) nastal presun z jednej položky (obstarávanie dlhodobého majetku) do inej položky (stavby), a to v rovnakej výške. V jednej bolo zníženie (presun -40), a v inej bolo zvýšenie (presun +40), v rovnakej výške. Úbytok dlhodobého majetku ako celku nenastal, nastal len jeho presun z jednej jeho položky do inej jeho položky. Prírastok +100 dlhodobého majetku ako celku nastal v minulých účtovných obdobiach, a to v položke obstarávanie dlhodobého majetku,

- stav na začiatku roka 0, v priebehu roka bolo zvýšenie na strane MD vo výške 70, a zníženie na strane D vo výške 60 (stavba sa zaradila do používania). Stav na konci roka je 10. V prehľade o pohybe dlhodobého majetku sa to zobrazí v položke obstarávaný dlhodobý majetok ako prírastok 10, a v položke stavby ako prírastok vo výške 60. Nezbrazí sa to teda kumulovaným, nabaľovaným spôsobom, v položke obstarávaný dlhodobý majetok ako prírastok 70 a úbytok 60, a v položke stavby ako prírastok 60, pretože sa nepozerala na jednotlivé položky v tabuľke ako na samostatné, izolované položky, ale pozeráme sa na tabuľku ako na celok, ako na situáciu, keď všetky položky v tabuľke tvoria jeden celok. Prírastok za bežné účtovné obdobie je vykázaný správne vo výške $10 + 60 = 70$, a nie nesprávne vo výške $70 + 60 = 130$,
- inými slovami, chybu možno zistiť už letným pohľadom: ak je ako presun z položky obstaranie dlhodobého majetku vykázaná vyššia suma než bol stav tejto položky na začiatku obdobia, je to chyba,
- účty poskytnutých preddavkov (051, 052) fungujú analogickým spôsobom ako účty obstarania majetku (041, 042),
- drobný nehmotný a hmotný majetok sa tiež zobrazuje ako prírastok, ako každá iná položka. Na tomto mieste by sme chceli poukázať na to, že v konsolidačnom balíku (angl. consolidation package, skupinové formuláre, koncernové formuláre, konsolidačné formuláre a pod.), ktorý zostavuje slovenská dcérska spoločnosť pre potreby zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky jej zahraničnou materskou spoločnosťou sa niekedy drobný nehmotný a hmotný majetok zobrazuje ináč. Napr. v nemecky hovoriacich krajinách nie je nezvyčajné, že sa tento majetok v roku zaradenia do používania vykazuje ako prírastok (tak ako u nás) a súčasne v tom istom roku aj ako úbytok, že sa (fiktívne) predpokladá, že v tom istom roku už nastal aj fyzický úbytok tohto majetku (nem. es wird ein Abgang unterstellt). Preto je pri vyplňovaní konsolidačného balíka potrebné najskôr prečítať skupinový manuál, skupinové účtovné predpisy (angl. group accounting manual, nem. Konsolidierungshandbuch alebo Konzernhandbuch a pod.).

Oprávk

Oprávk predstavujú sumu doterajších odpisov, kumulované odpisy.

Prírastky. Prírastky odpisov predstavujú odpisy bežného účtovného obdobia, ale aj napr. zaúčtovanie odpisov ako dôsledku opravy významnej chyby predchádzajúcich účtovných období súvzťažne s nerozdeleným výsledkom hospodárenia (účty 428, 429).

Úbytky. Úbytky odpisov predstavujú úbytky odpisov vzťahujúcich sa na ten majetok, ktorý je vykázaný ako úbytky v prvotnom ocenení (predaj majetku, zošrotovanie alebo iná likvidácia alebo zničenie majetku, pozri komentár vyššie). Ale aj úbytky odpisov ako dôsledku opravy významnej chyby predchádzajúcich účtovných období súvzťažne s nerozdeleným výsledkom hospodárenia (účty 428, 429).

Presuny. Presuny oprávok a opravných položiek súvisia s presunmi pri prvotnom ocenení (pozri tam). Takisto to môže byť napr.

- presun z účtov obstarania majetku (041, 042) na vecne príslušný účet majetku (napr. stavbu), ak bola k majetku zaúčtovaná na účte 041 alebo 042 vytvorená opravná položka. Táto opravná položka sa „presunie“ spolu s prvotným ocenením,
- oprava nevýznamnej chyby.

Na tomto mieste poukážeme na to, že v opatrení k účtovnej závierke v prehľade o dlhodobom nehmotnom, hmotnom a finančnom majetku je riadok „presuny“ len pri obstarávacej cene, chýba pri oprávkach a pri opravných položkách, tam by mal byť tiež. Uvádzame to ako námet na novelu opatrenia k účtovnej závierke v budúcnosti.

Opravné položky

Analogicky ako pri odpisoch. Uvedme však, že ako prírastok opravných položiek sa účtuje ich tvorba, ako úbytok ich použitie (napr. ak sa majetok, ku ktorému bola vytvorená opravná položka), predá, zošrotuje alebo iným spôsobom zlikviduje. A ako úbytok sa vykazuje aj zrušenie (rozpustenie) nepotrebných opravných položiek alebo jej časti.

Zostatková hodnota

Pohyby v zostatkovej hodnote predstavujú už len jednoducho pohyb rozdielov medzi prvotným ocenením na jednej strane a oprávkami a opravnými položkami na strane druhej. Tu nie sú nijaké zvláštnosti, na ktoré by bolo potrebné poukázať.

- b) spôsobe a výške poistenia dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku,
- c) dlhodobom nehmotnom majetku a dlhodobom hmotnom majetku, na ktorý je zriadené záložné právo a o dlhodobom majetku, pri ktorom má účtovná jednotka obmedzené právo s ním nakladať,
- d) dlhodobom majetku, pri ktorom vlastnícke právo nadobudol veriteľ zmluvou o zabezpečovacom prevode práva, ale ktorý užíva účtovná jednotka na základe zmluvy o výpožičke,

- e) nadobudnutom dlhodobom nehnuteľnom majetku alebo prevedenom dlhodobom nehnuteľnom majetku, pri ktorom nebolo vlastnícke právo zapísané vkladom do katastra nehnuteľností do dňa, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, pričom účtovná jednotka tento majetok užíva,
- f) majetku, ktorým je goodwill a o spôsobe výpočtu jeho hodnoty,
- g) údajoch, ktoré sa účtujú na účte 097 – Opravná položka k nadobudnutému majetku,
- h) výskumnej a vývojovej činnosti účtovnej jednotky za bežné účtovné obdobie a to v členení na
 1. náklady na výskum vynaložené v bežnom účtovnom období,
 2. neaktivované náklady na vývoj vynaložené v bežnom účtovnom období,
 3. aktivované náklady na vývoj vynaložené v bežnom účtovnom období,
- i) štruktúre dlhodobého finančného majetku za bežné účtovné obdobie a jeho umiestnení v členení podľa jednotlivých položiek súvahy; ak prostredníctvom tohto umiestnenia vykonáva účtovná jednotka v inej účtovnej jednotke podstatný vplyv alebo je vo vzťahu k nej materskou účtovnou jednotkou, uvádza sa aj obchodné meno, sídlo, výška vlastného imania a výsledkoch hospodárenia tejto inej účtovnej jednotky,

Komentár:

Tu sa stretávame s tým, že účtovná jednotka má problém vôbec získať údaje o výške vlastného imania a výsledku hospodárenia tejto inej účtovnej jednotky.

V prípade, že je to jej dcérska účtovná jednotka, tak ešte ani nie, pretože v dcérskej účtovnej jednotke má rozhodujúci vplyv (angl. control, nem. beherrschender Einfluß), a preto jej z tejto svojej pozície dokáže nariadiť, aby jej tieto údaje poskytla. Avšak v prípade, že je to jej len pridružená účtovná jednotka (v takej nemá rozhodujúci vplyv, ale len podstatný vplyv, angl. significant influence, nem. maßgeblicher Einfluß) a ešte k tomu keď táto má sídlo v zahraničí, tak tejto nariadiť nedokáže. Keby mala sídlo na Slovensku, tak by sa mohla odvolať na toto ustanovenie opatrenia k účtovnej závierke, že toto opatrenie, tento slovenský právny predpis od nej vyžaduje, aby tieto údaje vo svojich poznámkach uviedla, a teda že tento právny predpis nepriamo ukladá aj pridruženej účtovnej jednotke povinnosť tieto údaje poskytnúť, keďže aj táto pridružená účtovná jednotka patrí pod jurisdikciu Slovenskej republiky a má dodržiavať právne predpisy Slovenskej republiky. Otázne je, či by bola s takouto argumentáciou úspešná, či by jej to pomohlo a tieto údaje by jej boli poskytnuté. Prax ukazuje, že skôr nie ako áno.

Okrem toho, dcérske, spoločné alebo pridružené účtovné jednotky môžu mať iné účtovné obdobie než má naša účtovná jednotka, alebo ak aj majú účtovné obdobie totožné s našou účtovnou jednotkou, termíny na zostavenie účtovnej závierky môžu mať neskoršie než má naša účtovná jednotka.

Podľa nášho názoru v takýchto prípadoch má naša účtovná jednotka vo svojich poznámkach uviesť posledné dostupné údaje, či už sú to údaje z poslednej zostavenej účtovnej závierky, z vlnajšej účtovnej závierky alebo nejaký predbežný odhad týkajúci sa tohtoročnej účtovnej závierky. A zároveň by mala poukázať na to, že nejde o údaje z tohtoročnej účtovnej závierky a uviesť, o aké údaje teda ide. Aby adresát účtovnej závierky túto informáciu mal.

- j) obstarávacej cene zložiek dlhodobého finančného majetku v členení podľa jednotlivých položiek súvahy na začiatku bežného účtovného obdobia, prírastky, úbytky a presuny tohto majetku v obstarávacej cene počas bežného účtovného obdobia a stav na konci bežného účtovného obdobia,
- k) opravných položkách podľa zložiek dlhodobého finančného majetku v členení podľa jednotlivých položiek súvahy, pričom sa uvádza stav opravných položiek na začiatku bežného účtovného obdobia, zmeny počas bežného účtovného obdobia a stav na konci bežného účtovného obdobia,

Komentár:

Ide o analogický prehľad ako je pri dlhodobom nehmotnom majetku a dlhodobom hmotnom majetku. S tým rozdielom, že v prehľade o pohybe dlhodobého finančného majetku chýbajú oprávky (ako súčet doterajších odpisov, kumulované odpisy), pretože finančný majetok sa neodpisuje.

Za všetky prípady poukážme na to, že ako presuny môžu byť vykázané aj také transakcie, ktoré viedli napr. k strate rozhodujúceho vplyvu (úplne, alebo ponechania si aspoň podstatného vplyvu), a to aj bez toho, aby naša účtovná jednotka časť svojho podielu v inej účtovnej jednotke predala. Napr. tretia strana mohla v tejto inej účtovnej jednotke zvýšiť základné imanie, čím naša účtovná jednotka stratila rozhodujúci vplyv a má v nej už len podstatný vplyv. V takomto prípade ide o presun z majetku s rozhodujúcim vplyvom do majetku s podstatným vplyvom.

Na tomto mieste poukážme na to, že v prehľade o dlhodobom nehmotnom, hmotnom a finančnom majetku je riadok „presuny“ len pri obstarávacej cene, chýba pri oprávkach a pri opravných položkách, tam by mal byť tiež. Uvádzame to ako námiet na novelu opatrenia k účtovnej závierke v budúcnosti.

- l) zmenách v jednotlivých zložkách dlhodobého finančného majetku,
- m) dlhodobom finančnom majetku, na ktorý je zriadené záložné právo a o dlhodobom majetku, pri ktorom má účtovná jednotka obmedzené právo s ním nakladať,
- n) ocenení dlhodobého finančného majetku ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka reálnou hodnotou alebo metódou vlastného imania, pričom sa uvádza vplyv takéhoto ocenenia na výsledok hospodárenia a na výšku vlastného imania,
- o) opravných položkách k zásobám v členení podľa jednotlivých položiek súvahy za bežné účtovné obdobie, pričom sa uvádza ich stav na začiatku bežného účtovného obdobia, tvorba, zúčtovanie opravných položiek počas bežného účtovného obdobia a stav na konci bežného účtovného obdobia, ako aj dôvod ich tvorby, zúčtovania,
- p) zásobách, na ktoré je zriadené záložné právo a zásobách, pri ktorých má účtovná jednotka obmedzené právo s nimi nakladať,
- q) zákazkovej výrobe a zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj, a to v členení na
 - 1. všeobecné údaje, pričom sa uvádza
 - 1a. hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby a zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch,
 - 1b. metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby a zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj vykázaných v bežnom účtovnom období,
 - 1c. metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby a zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj,
 - 1d. opis spôsobu, na základe ktorého účtovná jednotka zhotovujúca nehnuteľnosť určenú na predaj usúdila, že počas výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj dochádza k priebežnému transferu; pri posudzovaní priebežného transferu sa zohľadňuje jednotlivo a aj spoločne existencia najmä týchto indikátorov:
 - 1da. výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj sa uskutočňuje na pozemku vo vlastníctve objednávateľa,
 - 1db. objednávateľovi nevzniká nárok na odstúpenie od zmluvy s právom vrátenia peňažných prostriedkov,
 - 1dc. pri nedokončení dohodnutej výstavby zhotoviteľom nehnuteľnosť zostáva objednávateľovi,
 - 1dd. zmluva oprávňuje objednávateľa zmeniť zhotoviteľa s prípadnou sankciou a nájsť si iného zhotoviteľa na dokončenie nehnuteľnosti,
 - 2. údaje o zákazkovej výrobe a zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, neboli ukončené, pričom sa uvádza
 - 2a. celková suma vynaložených nákladov a vykázaných ziskov znížená o vykázané straty ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
 - 2b. suma prijatých preddavkov,
 - 2c. suma zadržanej platby,
- r) tvorbe, zúčtovaní opravných položiek k pohľadávkam v členení podľa jednotlivých položiek súvahy za bežné účtovné obdobie, pričom sa uvádza dôvod ich tvorby, zúčtovania,

Komentár:

V tabuľke o opravných položkách k pohľadávkam by bolo pri najbližšej novele opatrenia k účtovnej závierke vhodné doplniť aj riadok „Daňové pohľadávky a dotácie“, pretože aj k nim je možné tvoriť opravnú položku.

- s) hodnote pohľadávok do lehoty splatnosti a po lehote splatnosti,
- t) hodnote pohľadávok zabezpečených záložným právom alebo inou formou zabezpečenia s uvedením formy zabezpečenia,

- u) hodnotte pohľadávok, na ktoré sa zriadilo záložné právo a pohľadávok, pri ktorých má účtovná jednotka obmedzené právo s nimi nakladať,
- v) odloženej daňovej pohľadávke, pričom sa uvedie opis jej vzniku,

Komentár:

Na tomto mieste uvedme pár poznámok, mienených ako námety na novelu opatrenia k účtovnej závierke:

- v tabuľke o odloženej daňovej pohľadávke a odloženom daňovom záväzku, na konci pri zmene odloženej daňovej pohľadávky a odloženého daňového záväzku sú len dve možnosti – zmena sa účtuje buď cez výkaz ziskov a strát (t.j. s vplyvom na výsledok hospodárenia) alebo cez vlastné imanie (t.j. bez vplyvu na výsledok hospodárenia), ale chýba ešte tretia možnosť „iné“, v ktorej by sa vykazovala zmena z dôvodu napr. prevzatia odloženej daňovej pohľadávky a odloženého daňového záväzku pri zlúčení,
- v tabuľke o odloženej daňovej pohľadávke a odloženom daňovom záväzku je text: „zaúčtovaná ako zníženie nákladov“, vhodnejšie by bolo „zaúčtovaná ako zvýšenie (+) alebo zníženie (-) nákladov, alebo dať dva samostatné riadky – v jednom bude zvýšenie a v druhom zníženie nákladov. Pretože podľa charakteru medziročnej zmeny odloženej daňovej pohľadávky nemusí ísť vždy len o zníženie nákladov, ale môže ísť aj o zvýšenie nákladov (ak je odložená daňová pohľadávka na konci bežného účtovného obdobia nižšia než na konci predchádzajúceho účtovného obdobia). Prípady, keď bola na konci predchádzajúceho účtovného obdobia vykázaná odložená daňová pohľadávka a na konci bežného účtovného obdobia vykázany odložený daňový záväzok (alebo naopak) sme riešili tak, že sme celoročnú medziročnú zmenu vykázali len pri jednej z nich, buď pri odloženej daňovej pohľadávke alebo pri odloženom daňovom záväzku,
- pri odloženej daňovej pohľadávke by bolo v tabuľke vhodné použiť namiesto pojmu „uplatnená“ pojem „aktivovaná“.

- w) významných zložkách krátkodobého finančného majetku,

Komentár:

Pri finančných účtoch sme v našej vzorovej účtovnej závierke uviedli aj informáciu, že účtovná jednotka môže účtami v bankách voľne disponovať, okrem termínovaného vkladu vo výške xx EUR, ktorým bude môcť disponovať až po 15. marci nasledujúceho účtovného obdobia (teda po uplynutí 2,5 mesiaca odo dňa, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka).

Túto informáciu sme uviedli zámerne, a súvisí s prehľadom peňažných tokov. V prehľade peňažných tokov sa totiž uvádza pohyb peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov (pozri časť R opatrenia k účtovnej závierke). Teda uvádza sa rozdiel:

- peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty na konci účtovného obdobia,
- peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty na začiatku účtovného obdobia.

Peňažné ekvivalenty vchádzajú do tohto prehľadu, sú jeho súčasťou, považujú sa za dostatočne likvidné.

Termínovaný účet účtovnej jednotky sa nepovažuje za peňažné prostriedky, ale za peňažné ekvivalenty, a aj to len vtedy, ak sú uložené najviac na trojmesačnú výpovednú lehotu (je tu teda limit 3 mesiace). Ak by účtovná jednotka nemala možnosť zrušiť termínovaný vklad a vybrať peniaze do 3 mesiacov odo dňa, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje, potom by sa takýto vklad už nepovažoval za peňažný ekvivalent. Takáto situácia bola bežná v 90-tych rokoch minulého storočia. Vtedy existovali aj také termínované vklady, ktoré nebolo možné predčasne zrušiť a peniaze vybrať. Dnes sú takéto vklady však už históriou, a dnes keď si účtovná jednotka zriadi termínovaný vklad, tak ho má možnosť kedykoľvek zrušiť a peniaze vybrať, hoci aj s nejakým sankčným poplatkom. Ale takúto možnosť má, to je rozhodujúce.

Na tomto mieste sa vyžaduje tabuľka o pohybe krátkodobého finančného majetku (stav na začiatku účtovného obdobia, prírastky, úbytky, stav na konci účtovného obdobia). Chceme poukázať na to, že táto tabuľka je nezvyklá, takýto prehľad sa pri krátkodobom finančnom majetku účtovnými predpismi v zahraničí nevyžaduje. Táto naša poznámka je skôr mienená ako námet na novelu opatrenia k účtovnej závierke v budúcnosti. Ak táto tabuľka nebude zrušená a zostane, bolo by vhodné do nej doplniť stĺpček „presuny“.

- x) opravných položkách ku krátkodobému finančnému majetku za bežné účtovné obdobie, s uvedením stavu na začiatku bežného účtovného obdobia, tvorby, zúčtovania opravných položiek k nemu a ich stavu na konci bežného účtovného obdobia, pričom osobitne sa uvádza dôvod ich tvorby, zúčtovania,

- y) krátkodobom finančnom majetku, na ktorý bolo zriadené záložné právo a krátkodobom finančnom majetku, pri ktorom má účtovná jednotka obmedzené právo s nim nakladať,
- za) ocenení krátkodobého finančného majetku ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka reálnou hodnotou, pričom sa uvádza vplyv takéhoto ocenenia na výsledok hospodárenia a na výšku vlastného imania,
- zb) významných položkách časového rozlíšenia nákladov budúcich období a príjmov budúcich období,

Komentár:

Pri časovom rozlišovaní sa najčastejšie stretávame s tým, že účtovná jednotka automaticky preberie štruktúru jednotlivých položiek, ktoré sme v našej vzorovej účtovnej zvierke uviedli samostatne (v samostatných riadkoch) pretože sú významné, a ako poslednú položku sme uviedli „iné“, alebo „ostatné“. Ak účtovná jednotka nemá náplň pre nami uvedené samostatné položky (pretože takéto časové rozlišovanie nemá, ale má iné), tak namiesto toho, aby nahradila nami použité názvy týchto významných položiek svojimi názvami, tak tieto nami použité názvy (riadky) vymaže, a všetky svoje položky časového rozlíšenia presunie do položky „iné“ alebo „ostatné“. Potom má v tabuľke vykázaniu len jednu položku, nazvanú „iné“ alebo „ostatné“, čo logicky nedáva zmysel. Aké môžu byť položky „iné“ alebo „ostatné“ (rozumej nejaké zvyškové, doplnkové k významným, uvedeným nad nimi), keď nad nimi nie sú uvedené žiadne?

Tabuľka o časovom rozlišovaní nepatrí totiž k tým tabuľkám, ktoré sa nesmú meniť. Počet riadkov a ich názvy sa v nej uvádzajú podľa potrieb účtovnej jednotky.

Pozri aj komentár k časovému rozlíšeniu na strane pasív (časť G, písm. j).

- zc) majetku prenajatom formou finančného prenájmu v poznámkach prenajímateľa, a to
 1. celková suma dohodnutých platieb ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka v členení na istinu u prenajímateľa a finančný výnos,
 2. suma istiny u prenajímateľa a finančného výnosu podľa doby splatnosti
 - 2a. do jedného roka vrátane,
 - 2b. od jedného roka do piatich rokov vrátane,
 - 2c. viac ako päť rokov.

G. V časti o údajoch vykázaných na strane pasív súvahy sa uvádzajú informácie o

- a) vlastnom imaní za bežné účtovné obdobie, a to
 1. opis základného imania najmä počet akcií, hodnota akcií, práva spojené s jednotlivými druhmi akcií, splatené základné imanie,
 2. hodnota upísaného vlastného imania,
 3. rozdelenie účtovného zisku alebo vysporiadanie účtovnej straty vykázanej v predchádzajúcom účtovnom období,
 4. akcie a podiely na základnom imaní vlastnené účtovnou jednotkou, vrátane akcií a podielov na základnom imaní vlastnených jej dcérskymi účtovnými jednotkami a osobami, v ktorých má účtovná jednotka podstatný vplyv,
 5. prehľad o zisku alebo strate, ktorá nebola účtovaná ako náklad alebo výnos, ale priamo na účty vlastného imania, najmä zmeny reálnej hodnoty majetku, zmeny hodnoty majetku pri použití metódy vlastného imania; uvádza sa aj súčet ziskov a strát,
 6. zisk na akciu alebo podiel na základnom imaní,

Komentár:

Všetky tieto informácie sme v našej vzorovej účtovnej zvierke presunuli z tohto miesta do časti P, aby boli uvedené spolu s ďalšími informáciami o vlastnom imaní na jednom mieste.

V našej vzorovej účtovnej zvierke má účtovná jednotka právnu formu spoločnosti s ručením obmedzeným. V prípade, že bude mať právnu formu akciovej spoločnosti, potom bude potrebné v poznámkach uviesť aj také údaje, ktoré vo vzorovej účtovnej zvierke nie sú, napr. údaje požadované v písm. a) bod 1 o počte akcií, hodnote akcií a pod.

Údaj o zisku na akciu alebo zisku na podiel na základnom imaní, vyžadovaný v bode 6, má na Slovensku len obmedzenú vypovedaciu schopnosť. Je to spôsobené viacerými faktormi:

- kapitálový trh v podstate neexistuje,
 - väčšina spoločností má právnu formu spoločnosti s ručením obmedzeným, a pri nich tento ukazovateľ nie je príliš zaujímavý, zaujímavý by bol pri akciových spoločnostiach (čo súvisí aj s prvou odrážkou),
 - značná časť spoločností sú dcérske spoločnosti zahraničných materských spoločností, a preto oveľa zaujímavejší ukazovateľ je zisk na akciu, vypočítaný z konsolidovanej účtovnej závierky materskej spoločnosti, a nie z individuálnej účtovnej závierky slovenskej dcérskej spoločnosti.
- b) jednotlivých druhoch rezerv za bežné účtovné obdobie s uvedením ich stavu na začiatku bežného účtovného obdobia, ich tvorba, použitie, zrušenie počas bežného účtovného obdobia, ich stav na konci účtovného obdobia, pričom sa uvedie predpokladaný rok použitia rezerv,
- c) výške záväzkov do lehoty splatnosti a po lehote splatnosti,
- d) štruktúre záväzkov podľa zostatkovej doby splatnosti v členení podľa jednotlivých položiek súvahy, a to podľa zostatkovej doby splatnosti
1. do jedného roka vrátane,
 2. od jedného roka do piatich rokov vrátane,
 3. viac ako päť rokov,
- e) hodnote záväzku zabezpečenom záložným právom alebo zabezpečeným inou formou zabezpečenia a to s uvedením formy zabezpečenia,
- f) spôsobe vzniku odloženého daňového záväzku,

Komentár:

Pozri komentár pri odloženej daňovej pohľadávke, časť F písm. v).

- g) záväzkoch zo sociálneho fondu, s uvedením stavu na začiatku bežného účtovného obdobia, tvorbe a čerpaní sociálneho fondu počas bežného účtovného obdobia a stavu na konci účtovného obdobia,

Komentár:

Pojem „fond“ niekedy zvädza k tomu, že sociálny fond sa má vykázať ako súčasť vlastného imania, a nie ako záväzok. V skutočnosti však predstavuje záväzok voči pracovníkom, a nie nejaký vlastný zdroj krytia majetku, nejakú položku vlastného imania. Takže vykazuje sa (správne) ako záväzok. Aby sme adresátovi účtovnej závierky uľahčili pochopenie tohto fondu, vo vzorovej účtovnej závierke sme uviedli informáciu, že sa riadi zákonom o sociálnom fonde, že časť sa tvorí povinne na ťarchu nákladov a časť sa môže vytvárať zo zisku, a že sa čerpá na sociálne, zdravotné, rekreačné a iné potreby zamestnancov. Aby bolo zrejmé, že prostriedky tohto fondu sú určené na úhradu potrieb zamestnancov, a teda že nie sú distribuovateľné spoločníkom účtovnej jednotky, že títo naň nemajú nárok. Táto poznámka je dôležitá nielen pre slovenských adresátov účtovnej závierky (tí už pojem „sociálny fond“ spravidla poznajú), ale aj pre zahraničných adresátov účtovnej závierky, aby sa im ozrejmila podstata tohto fondu.

- h) vydaných dlhopisoch, najmä ich menovitá hodnota, emisný kurz, úrok a splatnosť,
- i) bankových úveroch, pôžičkách a návratných finančných výpomociach, pričom sa uvádza najmä mena, v ktorej boli poskytnuté, charakter, hodnota v cudzej mene a hodnota v eurách, výška úroku, splatnosť, forma zabezpečenia,

Komentár:

Nie je potrebné uvádzať názvy jednotlivých bánk. Uvádza sa aj forma zabezpečenia týchto úverov, napr. záložné právo, rôzne formy vyhlásenia materskej spoločnosti, že bude podporovať svoju dcérsku spoločnosť, ktorá si zobrala úver (pozri aj komentár k časti L o podmienených záväzkoch a k časti E písm. a) o nepretržitom pokračovaní v činnosti účtovnej jednotky).

- j) významných položkách časového rozlíšenia výdavkov budúcich období a výnosov budúcich období,

Komentár:

Pri časovom rozlišovaní sa najčastejšie stretávame s tým, že účtovná jednotka automaticky preberie štruktúru jednotlivých položiek, ktoré sme v našej vzorovej účtovnej závierke uviedli samostatne (v samostatných riadkoch) pretože sú významné, a ako poslednú

položku sme uviedli „iné“, alebo „ostatné“. Ak účtovná jednotka nemá náplň pre nami uvedené samostatné položky (pretože takéto časové rozlišovanie nemá, ale má iné), tak namiesto toho, aby nahradila nami použité názvy týchto významných položiek svojimi názvami, tak tieto nami použité názvy (riadky) vymaže, a všetky svoje položky časového rozlíšenia presunie do položky „iné“ alebo „ostatné“. Potom má v tabuľke vykázanú len jednu položku, nazvanú „iné“ alebo „ostatné“, čo logicky nedáva zmysel. Aké môžu byť položky „iné“ alebo „ostatné“ (rozumej nejaké zvyškové, doplnkové k významným, uvedeným nad nimi), keď nad nimi nie sú uvedené žiadne?

Tabuľka o časovom rozlišovaní nepatrí totiž k tým tabuľkám, ktoré sa nesmú meniť. Počet riadkov a ich názvy sa v nej uvádza podľa potrieb účtovnej jednotky.

Pozri aj komentár k časovému rozlíšeniu na strane aktív (časť F, písm. zb).

- k) významných položkách derivátov,
- l) majetku a záväzkoch zabezpečených derivátmi, pričom sa uvádza forma tohto zabezpečenia,
- m) majetku prenajatom formou finančného prenájmu v poznámkach nájomcu, a to
 1. celková suma dohodnutých platieb ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka v členení na istinu u nájomcu a finančný náklad,
 2. suma istiny u nájomcu a finančného nákladu podľa doby splatnosti
 - 2a. do jedného roka vrátane,
 - 2b. od jedného roka do piatich rokov vrátane,
 - 2c. viac ako päť rokov.

H. V časti o výnosoch sa uvádzajú tieto informácie:

- a) sumy tržieb za vlastné výkony a tovar s uvedením ich opisu a hodnoty tržieb podľa jednotlivých typov výrobkov a služieb účtovnej jednotky a hlavných oblastí odbytu,

Komentár:

Požadujú sa údaje v dvoch členeniach:

- podľa jednotlivých typov výrobkov a služieb,
- podľa hlavných oblastí odbytu.

V našej vzorovej účtovnej závierke sme ako jednotlivé typy výrobkov a služieb uviedli tie isté, ktoré sme uviedli ako hlavné činnosti v bode A písm. b), pozri tam.

Nezriedka sa stáva, že účtovné jednotky uvádzajú svoje hlavné oblasti odbytu príliš podrobne, niekedy uvádzajú zoznam aj niekoľkých desiatok štátov. Podľa nášho názoru je to príliš podrobné. V priemere sa dá vystačiť s 3 – 5 hlavnými oblasťami, pričom každá účtovná jednotka ich môže mať iné. Účtovná jednotka, ktorá svoje výrobky a služby neexportuje, tu uvádza napr. jednotlivé kraje (alebo mestá – pretože pri niektorých účtovných jednotkách môže dávať väčší zmysel uvádzať mestá, alebo dokonca mestské časti, napr. káblová televízia, vodárenské spoločnosti, teplárenské spoločnosti) Slovenska, kam tieto výrobky predáva resp. služby poskytuje. Účtovná jednotka, ktorá svoje výrobky a služby aj exportuje, zase uvádza napr. Slovensko, krajiny Európskej únie (prípadne z nich vyberie niekoľko najväčších importérov svojich výrobkov) a poslednú položku dáva „iné“. Alebo ak značnú časť svojich výrobkov vyváža na iné kontinenty či regióny sveta, uvedie aj tieto.

Na rozdiel od hlavných oblastí odbytu, nestáva sa často, aby účtovné jednotky vykazovali príliš veľa typov výrobkov a služieb, spravidla je to 3 až 5, takže to by aj zodpovedalo realite. Väčšinou je to také členenie, ktoré vychádza z ich interného reportingu, zo sledovania hlavných typov svojich výrobkov a služieb pre svoje interné potreby a pre reporting posielaný ich materskej spoločnosti.

- b) zmeny stavu vnútroorganizačných zásob; ak sa zmena ich stavu nerovná rozdielu medzi stavom netto na konci predchádzajúceho účtovného obdobia a stavom netto na konci bežného účtovného obdobia, uvádzajú sa dôvody vzniku tohto rozdielu podľa jednotlivých položiek zásob, najmä manká a škody, opravné položky, zmena metódy oceňovania, dary,

Komentár:

V zmysle teórie má zmena stavu zásob vlastnej výroby dve zložky:

- zmenu množstva týchto zásob,
- zmenu hodnoty týchto zásob.

Nie vždy si to takto uvedomujeme. Avšak pochopíme to najneskôr vtedy, ak si uvedomíme, že v krajnom prípade sa množstvo vôbec meniť nemusí, zostáva rovnaké, ale zmení sa jeho hodnota, napr. vytvorením opravnej položky.

Preto by zmena stavu zásob vlastnej výroby vykázaná vo výkaze ziskov a strát mala byť presne rozdiel medzi stavom v súvahovom stĺpci „netto“ týchto zásob k 31.12. bežného účtovného obdobia a stavom v súvahovom stĺpci „netto“ týchto zásob k 31.12. bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Takýto stav by sa dosiahol, ak by sa všetky zmeny stavu zásob vlastnej výroby účtovali výlučne len na účtoch účtovej skupiny 61 – Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob. Vzhľadom na to, že slovenské účtovné predpisy vyžadujú, aby sa niektoré zmeny stavu týchto zásob neúčtovali na účtoch účtovej skupiny 61, stav na týchto účtoch (a následne potom aj položka „zmena stavu vnútroorganizačných zásob“ vo výkaze ziskov a strát) potom nepredstavuje rozdiel medzi stavom „netto“ v súvahe k 31.12. bežného účtovného obdobia a stavom „netto“ v súvahe k 31.12. bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Vzniknutý rozdiel sa vyžaduje vysvetliť v poznámkach.

Príklady zmeny stavu zásob vlastnej výroby, ktoré sa účtujú na iný účet než účet v účtovej skupine 61 sú:

- manká a škody sa účtujú na účet 549 – Manká a škody (pričom inventarizačné prebytky sa účtujú na účty účtovej skupiny 61, pozri § 76 ods. 1 postupov účtovania pre podnikateľov),
- použitie zásob vlastnej výroby na reprezentáciu sa účtuje na účet 513 – Náklady na reprezentáciu (§ 76 ods. 2 postupov účtovania pre podnikateľov),
- vplyv zo zmeny účtovných zásad a účtovných metód sa účtuje na účet výsledku hospodárenia minulých rokov (428, 429),
- zásoby vlastnej výroby, ktoré účtovná jednotka darovala, sa účtujú na účet 543 – Dary,
- zásoby vlastnej výroby, ktoré slúžia ako naturálna mzda pre zamestnancov (napr. uhlie, cukor), sa účtujú ako mzdové náklady.

Nedopatrením sú tu v opatrení k účtovej zavierke uvedené aj opravné položky, ale tie sa už (od 1.1.2007) účtujú súvzťažne s účtami účtovej skupiny 61 (§ 18 ods. 11 postupov účtovania pre podnikateľov).

- c) opis a suma významných položiek výnosov pri aktivácii nákladov,
- d) opis a suma ostatných významných položiek výnosov z hospodárskej činnosti,
- e) opis a suma významných položiek finančných výnosov a celková suma kurzových ziskov; osobitne sa uvádza hodnota kurzových ziskov účtovaná ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka,

Komentár:

Kurzové zisky a kurzové straty sa vykazujú v členení na:

- realizované,
- nerealizované, teda také, ktoré vznikli z prepočtu majetku a záväzkov v cudzej mene ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka.

- f) suma položiek mimoriadnych výnosov týkajúcich sa bežného účtovného obdobia a ich opis a suma položiek mimoriadnych výnosov týkajúcich sa predchádzajúcich účtovných období a ich opis,

Komentár:

Mimoriadne výnosy a mimoriadne náklady sa – na rozdiel od minulosti - už príliš často nevyskytujú, pretože ako mimoriadne výnosy a náklady sa účtujú len účtovné prípady neobvyklého charakteru vzhľadom k bežnej činnosti účtovnej jednotky, ako aj mimoriadne udalosti vyskytujúce sa náhodne. Ide napr. o živelné pohromy a s tým súvisiace náhrady škody od poisťovne, postúpenie alebo ukončenie hospodárskej činnosti alebo zložky hospodárskej činnosti, predaj podniku alebo jeho časti a pod. (§ 9 ods. 8, § 72 a § 82 postupov účtovania pre podnikateľov).

V minulosti sa tu vykazovali napr. aj manká a škody, prebytky, náklady a výnosy zo zmeny účtovných zásad a účtovných metód a pod.

- g) suma čistého obratu podľa § 19 ods. 1 písm. a) druhého bodu zákona, pričom osobitne sa uvádza suma a opis iných výnosov súvisiacich s bežnou činnosťou, ktorú účtovná jednotka vykonáva ako svoju bežnú prevádzkovú činnosť súvisiacu s predmetom podnikania a ktorá vplýva na schopnosť účtovnej jednotky generovať peňažné prostriedky a ekvivalenty peňažných prostriedkov v budúcnosti, napríklad úrokové výnosy, dividendy a výnosy z predaja finančného majetku.

Komentár:

Z definície čistého obratu do 28.2.2009 vyplývalo, že išlo o výnosy uvedené v účtovej skupine 60 – Tržby za vlastné výkony a tovar.

Po novele zákona o účtovníctve s účinnosťou od 1.3.2009 je čistý obrat definovaný ako výnosy dosiahnuté z predaja výrobkov, tovarov, poskytnutých služieb a iné výnosy súvisiace s bežnou činnosťou účtovnej jednotky, po odpočítaní zliav (§ 19 ods. 1 písm. a) zákona o účtovníctve).

Definícia čistého obratu sa teda rozšírila. Celá činnosť účtovnej jednotky sa totiž podľa § 9 ods. 4 postupov účtovania pre podnikateľov člení na:

- hospodársku činnosť,
- finančnú činnosť,
- mimoriadnu činnosť.

Pojem bežná činnosť je v § 9 ods. 7 postupov účtovania pre podnikateľov definovaný ako súčet:

- hospodárskej činnosti a
- finančnej činnosti.

To potom znamená, že bežná činnosť je všetka tá činnosť účtovnej jednotky, ktorá sa nepovažuje za mimoriadnu. A čistým obratom všetky výnosy účtovnej jednotky účtované vo všetkých účtovných skupinách účtovej triedy 6, s výnimkou účtovej skupiny 68 – Mimoriadne výnosy. Tieto výnosy sa dajú zistiť z výkazu ziskov a strát, pretože pojmy „bežná“ a „mimoriadna“ činnosť sú použité aj priamo vo výkaze ziskov a strát.

Čistý obrat sa ako veľkostné kritérium používa v troch rôznych súvislostiach (spolu s ďalšími dvomi kritériami – majetok a priemerný počet pracovníkov). Či má účtovná jednotka povinnosť:

- nechať si overiť účtovnú závierku audítorom (čistý obrat 2.000.000 eur, § 19 ods. 1 zákona o účtovníctve),
- zostaviť účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom Európskou úniou (čistý obrat 165.969.594,40 eura, § 17a ods. 2 zákona o účtovníctve),
- zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku (čistý obrat 34.000.000 eur, § 22 ods. 10 zákona o účtovníctve); tu sa spočítava čistý obrat materskej spoločnosti a všetkých jej dcérskych spoločností.

I. V časti o nákladoch sa uvádzajú tieto informácie:

- a) opis a suma významných položiek nákladov za poskytnuté služby,
- b) opis a suma významných položiek ostatných nákladov z hospodárskej činnosti,
- c) opis a suma významných položiek finančných nákladov a celková suma kurzových strát; osobitne sa uvádza suma kurzových strát účtovaná ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,

Komentár:

Pozri komentár ku kurzovým ziskom.

- d) opis a suma položiek mimoriadnych nákladov týkajúcich sa bežného účtovného obdobia a položiek mimoriadnych nákladov týkajúcich sa predchádzajúcich účtovných období.

Komentár:

Pozri komentár k mimoriadnym výnosom.

- e) opis a celková suma nákladov za overenie individuálnej účtovnej závierky audítorom alebo audítorskou spoločnosťou, uisťovacie audítorské služby s výnimkou overenia individuálnej účtovnej závierky, súvisiace audítorské služby, daňové poradenstvo a ostatné neaudítorské služby poskytnuté týmto audítorom alebo audítorskou spoločnosťou.

Komentár:

Tento údaj sa vyžaduje preto, aby mohol adresát účtovnej závierky lepšie posúdiť možné ohrozenie nezávislosti audítora tým, že okrem auditu poskytuje aj iné služby. Tento údaj sa v poznámkach vyžaduje uvádzať od novely zákona o účtovníctve účinnej od 1.1.2008, ktorá nadväzovala na novelu 4. Smernice EÚ o individuálnej účtovnej závierke a 7. Smernice EÚ o konsolidovanej účtovnej závierke (83/349/EHS).

Ide o služby, ktoré účtovnej jednotke poskytol ten audítor, ktorý overuje jej účtovnú závierku. Teda ak audítor A overuje jej účtovnú závierku, a audítor B jej poskytuje iné služby než audit účtovnej závierky, náklady na služby poskytované audítormi B sa neuvádzajú.

Podľa nášho názoru sa tento údaj vzťahuje aj na situáciu, keď účtovnú závierku overuje spoločnosť A zo siete audítorských firiem XXX, a iné služby poskytuje spoločnosť B z tej istej siete audítorských firiem XXX. Pretože možné ohrozenie nezávislosti audítora sa posudzuje aj vzhľadom na sieť, do ktorej patrí (pozri aj Etický kódex audítora SKAU, Etický kódex IFAC, § 19 zákona č. 540/2007 Z.z. o audítormi, audite a dohľade nad výkonom auditu).

J. V časti o daniach z príjmov sa uvádzajú informácie o

- a) sume odložených daní z príjmov účtovaných v bežnom účtovnom období ako náklad alebo výnos vyplývajúcej zo zmeny sadzby dane z príjmov,
- b) sume odloženej daňovej pohľadávky účtovanej v bežnom účtovnom období, týkajúcej sa umorenia daňovej straty, nevyužitých daňových odpočtov a iných nárokov, ako aj dočasných rozdielov predchádzajúcich účtovných období, ku ktorým sa v predchádzajúcich účtovných obdobiach odložená daňová pohľadávka neúčtovala,
- c) sume odloženého daňového záväzku, ktorý vznikol z dôvodu neúčtovania tej časti odloženej daňovej pohľadávky v bežnom účtovnom období, o ktorej sa účtovalo v predchádzajúcich účtovných obdobiach,
- d) sume neuplatneného umorenia daňovej straty, nevyužitých daňových odpočtov a iných nárokov a odpočítateľných dočasných rozdielov, ku ktorým nebola účtovaná odložená daňová pohľadávka,
- e) odloženej dani z príjmov, ktorá sa vzťahuje k položkám účtovaným priamo na účty vlastného imania bez účtovania na účty nákladov a výnosov,
- f) o vzťahu medzi sumou splatnej dane z príjmov a sumou odloženej dane z príjmov a medzi výsledkom hospodárenia pred zdanením, a to číselné porovnanie sumy splatnej dane z príjmov a sumy odloženej dane z príjmov a výsledku hospodárenia pred zdanením vynásobeným príslušnou sadzbou dane z príjmov,
- g) zmene sadzby dane z príjmov.

Komentár:

Väčšina informácií vyžadovaných v tejto časti sa týka odloženej dane z príjmov. S tým súvisia aj údaje

- o odloženej daňovej pohľadávke (pozri časť F písm. v) a
- o odloženom daňovom záväzku (pozri časť G písm. f).

Informácia uvedená v časti J písm. f) je požadovaná vo forme predpísanej tabuľky. Je to vzťah (prevod, odsúhlasenie, angl. reconciliation) medzi

- sumou splatnej dane z príjmov a odloženej dane z príjmov na jednej strane, a
- výsledkom hospodárenia pred zdanením, na strane druhej.

Ide o to, že ak adresát účtovnej závierky vie, že sadzba dane z príjmov na Slovensku je 19 %, tak potom očakáva, že daň z príjmov vykázaná v účtovnej závierke bude predstavovať 19 % zo zisku pred zdanením. Urobí si skúšku správnosti. Zisk pred zdanením si vypočíta z výkazu ziskov a strát, vynásobí ho 19 % a zrazu zistí, že mu to nejako nevychádza, že daň z príjmov vykázaná v účtovnej závierke sa nerovná 19 % zo zisku pred zdanením, ale že je vyššia alebo aj nižšia (väčšinou je vyššia, napr. aj v našej vzorovej účtovnej závierke je to 27,57 %). Môže to byť spôsobené viacerými faktormi:

- výsledok hospodárenia je tvorený nákladmi a výnosmi, pričom nie všetky tieto náklady sú daňovo uznané a nie všetky výnosy sú zdanené; inými slovami, základ dane je iný než je výsledok hospodárenia pred zdanením, pretože daňová politika štátu má (celkom logicky) iné ciele než má účtovná závierka, daňové predpisy sú iné než sú účtovné predpisy,
- účtovná jednotka môže mať k dispozícii daňovú stratu z predchádzajúcich účtovných období (zdôrazňujeme, že ide o daňovú stratu, nie o účtovnú stratu, t.j. nie o stratu vykázanú v predchádzajúcich účtovných obdobiach v účtovnej závierke, ale v daňovom priznaní), ktorú použila v bežnom období na zníženie svojho základu dane a teda pôvodne vykázaný základ dane bežného obdobia – zisk, si znížila o daňovú stratu z predchádzajúcich období (účtovné predpisy používajú pojem „umorovanie straty“, daňové predpisy používajú pojem „odpočet straty“, pozri § 10 postupov účtovania pre podnikateľov, § 30 zákona o dani z príjmov),
- počnúc rokom 2011 daň zrážkou z úrokov z vkladov v bankách nie je vrátená daňovníkovi naspäť ani v prípade, ak dosiahne daňovú stratu (§ 43 ods. 6 zákona o dani z príjmov),
- dorubenia dane z príjmov za predchádzajúce roky a nároky na vrátenie dane z príjmov za predchádzajúce roky, zaúčtované v bežnom účtovnom období, nesúvisia s výsledkom hospodárenia bežného účtovného obdobia, ale predchádzajúcich účtovných období; okrem toho sa účtujú rozdielne:

- o významné dodatočné dorubenie dane z príjmov za predchádzajúce roky a významný nárok na vrátenie dane z príjmov za predchádzajúce roky sa účtujú na účet 428, 429, a nie cez výkaz ziskov a strát, teda nie ako náklad alebo výnos (§ 59 ods. 13 postupov účtovania pre podnikateľov),
- o nevýznamné dorubenie a nevýznamný nárok na vrátenie sa účtuje cez výkaz ziskov a strát, na účet 595 – Dodatočné odvody dane z príjmov (§ 73 ods. 3 postupov účtovania pre podnikateľov),
- medziročne sa môže meniť sadzba dane z príjmov (teraz 19 %), čo spôsobí zmenu odložených daní vzťahujúcich sa na dočasné rozdiely, ktoré ešte existujú z minulých rokov a na možnosť umorovať si daňovú stratu z minulých rokov,
- niektoré účtovné prípady sa neúčtujú cez výsledok hospodárenia (cez výkaz ziskov a strát, t.j. ako náklad alebo výnos), ale cez niektorý z účtov vlastného imania, napr. účet 414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov, 415 – Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastí, 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení, 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov, 429 – Neuhradená strata minulých rokov), a potom sa aj s nimi súvisiaca odložená daň účtuje na tieto účty, a nie na účty nákladov a výnosov.

Poukážme na to, že v tabuľke o prevode teoretickej dane na skutočnú daň, medzi riadkom „umorenie daňovej straty“ a „spolu“ chýba nový riadok „iné“, v ktorom by sa vykazovali nevýznamné dorubenia a nevýznamné nároky na vrátenie dane z príjmov (účtujú sa cez výkaz ziskov a strát, ale nemajú súvislosť s výsledkom hospodárenia bežného účtovného obdobia), a od r. 2011 daň zrážkou z úrokov z vkladov v bankách, ktorá sa účtovnej jednotke nevracia ani v prípade, ak účtovná jednotka dosiahne daňovú stratu.

K. V časti o údajoch na podsúvahových účtoch sa uvádzajú informácie o významných položkách prenajatého majetku, majetku prijatého do úschovy, o pohľadávkach a záväzkoch z opcí, o odpísaných pohľadávkach a pohľadávkach a záväzkoch z lízingu.

Komentár:

K podsúvahovým účtom pozri § 85 postupov účtovania pre podnikateľov. Dôležité je uvedomiť si, že na podsúvahových účtoch sa sledujú skutočnosti, o ktorých sa neúčtuje v účtovných knihách (a teda sa ani nevykazujú v súvahe) a ktorých znalosť je podstatná na posúdenie majetkoprávnej situácie účtovnej jednotky a jej ekonomických zdrojov, ktoré možno využiť. Ak teda nejaký majetok (prenajatý, najatý), deriváty, opcie, pohľadávky alebo záväzky sú v súvahe vykázané, tu v tomto bode poznámok sa neuvádzajú. Tu sa vyžaduje uviesť taký majetok a záväzky, ktoré nie sú zaúčtované v účtovných knihách (lebo nemajú byť zaúčtované) a teda v súvahe vykázané nie sú.

Čiastočne sme sa tejto téme venovali aj pri leasingových zmluvách, pozri komentár uvedený na konci časti E (nazvaný ako Úvodný komentár k častiam F až P opatrenia k účtovnej závierke), keď sme analyzovali, ktoré údaje sa uvádzajú v poznámkach pri finančnom leasingu a ktoré pri operatívnom leasingu, a to ktoré u prenajímateľa a ktoré u nájomcu.

Opatrenie k účtovnej závierke obsahuje aj povinnú tabuľku, ktorú je treba vyplniť. Pri jej vyplňovaní vznikajú najčastejšie problémy s položkou majetok v nájme, najmä so zistením jeho hodnoty, keďže ide o operatívny prenájom, kde je naša účtovná jednotka nájomcom, a preto spravidla nemá možnosť vedieť, aká je hodnota ňou najatého majetku, napr. kancelárskych priestorov, výrobných hál a pod. (pri huteľnom majetku to spravidla dokáže odhadnúť, napr. pri nejakej výrobnej linke, automobile, stroji a pod.). Preto účtovné jednotky buď túto hodnotu nenapíšu, alebo ju len nejakým spôsobom odhadnú.

V tejto súvislosti poukážme na to, že uvádzanie niektorých údajov, ktoré sú slovenským opatrením k účtovnej závierke vyžadované uvádzať na tomto mieste poznámok, je vyžadované 4. smernicou EÚ o individuálnej účtovnej závierke (článok 43). Ide o tzv. ostatné finančné povinnosti (angl. financial commitments, nem. sonstige finanzielle Verpflichtungen), t.j. o také finančné povinnosti, ktoré sa nevykazujú v súvahe, ale sú dôležité pre posúdenie finančnej situácie účtovnej jednotky. V opatrení MF k obsahu poznámok do r. 2002 to bolo takto aj explicitne uvedené, v opatrení k účtovnej závierke od r. 2003 je to „schované“ v časti o údajoch na podsúvahových účtoch.

Pri ostatných finančných povinnostiach nie je relevantné, na aké obdobie po 31.12. sú rozložené. Môžu sa týkať obdobia jedného týždňa, mesiaca, roka, a aj niekoľkých desiatok rokov (napr. dlhodobé nájomné zmluvy). Zásada je, že v poznámkach sa uvádzajú tie finančné povinnosti, ktoré sa neuvádzajú v súvahe. Aby adresát účtovnej závierky dostal informáciu, k akým budúcim výdavkom sa účtovná jednotka zaviazala, pričom tieto budúce výdavky nie sú uvedené v súvahe k 31.12. Táto povinnosť účtovnej jednotky musí už k 31.12. existovať, t.j. zmluvy musia byť už uzatvorené. Neuvádzajú sa tu teda také povinnosti, také zmluvy, o ktorých účtovná jednotka len uvažuje, že ich po 31.12. uzatvorí.

K ostatným finančným povinnostiam patria napr.:

- povinnosti účtovnej jednotky – nájomcu, vyplývajúce z operatívneho leasingu (budúce finančné záväzky, ktoré nájomca bude mať po 31.12., počas celej zostatkovej doby nájmu), pričom
 - o nie je rozhodujúce, čo je predmetom tohto operatívneho leasingu, či je to pozemok, budova, výrobná linka, kancelárske zariadenie, výpočtová technika, automobily atď.,
 - o keďže ide o každoročne sa opakujúce náklady na nájomné z danej zmluvy, podľa nášho názoru stačí uviesť ročné nájomné a údaj o tom, na aké obdobie je zmluva uzatvorená, t.j. nemusí sa uvádzať celková suma týchto finančných povinností počas celej doby nájmu; pripúšťame, že môže existovať aj iný názor, a to, že predpísaná

- tabuľka zvädza k tomu, že sa má uvádzať celková suma (to už necháme na zváženie účtovnej jednotky, ale v takomto prípade už musíme potom uvažovať aj o odúročení budúceho nájomného na súčasnú hodnotu),
- o neuvádzajú sa tu záväzky nájomcu vyplývajúce z finančného leasingu, pretože tie sú už uvedené v jeho súvahe,
 - povinnosti vyplývajúce zo zmlúv na obstaranie investícií (nem. Bestellobligo), či už ide o (budúci) dlhodobý nehmotný, hmotný alebo finančný majetok; zdôraznime, že nejde o údaj o plánovaných investíciách, napr. z investičného plánu alebo rozpočtu účtovnej jednotky, na ktoré ešte účtovná jednotka nemá uzatvorenú zmluvu s dodávateľmi týchto investícií, ale zmluvy s dodávateľmi musia byť už uzatvorené,
 - o vieme si však predstaviť situáciu, že vo výnimočných prípadoch by sa mali uviesť aj také povinnosti, na ktoré účtovná jednotka ešte nemá uzatvorenú zmluvu s dodávateľom; môže ísť napr. o povinnosť vyplývajúcu z právnych predpisov a tie právne predpisy stanovujú nejaký termín na jej splnenie (napr. právne predpisy týkajúce sa životného prostredia môžu stanovovať výmenu doterajšej technológie za novú, napr. nejakého filtra na kominu alebo kotolne s lepšími parametrami emisíí a pod.),
 - do úvahy by mohli prichádzať aj veľké opravy alebo tzv. generálne opravy dlhodobého majetku, napr. vysokých pecí, lietadla, a to nezávisle od toho, či náklady na tieto opravy budú v budúcnosti aktivované (ako technické zhodnotenie) alebo nie,
 - finančné povinnosti zo zmlúv na obstaranie zásob (teda nie investičného majetku) by sa mali uvádzať naozaj až vtedy, ak sú pre posúdenie finančnej situácie účtovnej jednotky významné, pretože spravidla ide o pravidelné, opakujúce sa obstarávanie,
 - zmluvy na poskytnutie úverov alebo pôžičiek, ak tieto ešte neboli poskytnuté,
 - finančné povinnosti vyplývajúce z licenčných, koncesionárskych a pod. zmlúv (k diskusii, či uvádzať ročné poplatky alebo celkovú sumu poplatkov za celé zostávajúce obdobie platnosti zmluvy, pozri prvú odrážku o leasingových zmluvách),
 - finančné povinnosti zo zvýšenia základného imania alebo úhrady straty (naša účtovná jednotka bude participovať na zvýšení základného imania inej účtovnej jednotky alebo na úhrade straty tejto inej účtovnej jednotky), ak tieto záväzky už nie sú uvedené v súvahe,
 - finančné povinnosti týkajúce sa spätného odkúpenia majetku, ktorý účtovná jednotka predala,
 - finančné povinnosti týkajúce sa derivátov, opcií,
 - a iné.

Zdôraznime, že účtovná jednotka má povinnosť uvádzať ostatné finančné povinnosti v poznámkach len vtedy, ak ide o významné sumy. Nemusia sa uvádzať sumy, ktoré sú zanedbateľné, resp. ktoré nie sú pre posúdenie finančnej situácie účtovnej jednotky významné. Často sa stretávame s tým, že účtovná jednotka tu uvádza naozaj zanedbateľné sumy.

Od ostatných finančných povinností je potrebné rozlišovať podmienené záväzky (pozri časť L), pretože to sú dve samostatné a svojim charakterom rozdielne skupiny záväzkov.

L. V časti o iných aktívach a iných pasívach sa uvádzajú tieto informácie:

- a) opis a hodnota podmienených záväzkov vyplývajúcich zo súdnych rozhodnutí, z poskytnutých záruk, zo všeobecne záväzných právnych predpisov, zo zmlúv o podriadenom záväzku^{1cb)}, z ručenia podľa jednotlivých druhov ručenia a podobne; takýmito podmienenými záväzkami sú
1. možná povinnosť, ktorá vznikla ako dôsledok minulej udalosti a ktorej existencia závisí od toho, či nastane alebo nenastane jedna alebo viac neistých udalostí v budúcnosti, ktorých vznik nezávisí od účtovnej jednotky, alebo
 2. existujúca povinnosť, ktorá vznikla ako dôsledok minulej udalosti, ale ktorá sa nevykazuje v súvahe, pretože
 - 2a. nie je pravdepodobné, že na splnenie tejto povinnosti bude potrebný úbytok ekonomických úžitkov, alebo
 - 2b. výška tejto povinnosti sa nedá spoľahlivo oceniť,
- b) opis a hodnota podmienených záväzkov podľa písmena a) voči spriazneným osobám, ktorými sú
1. právnické osoby, ktoré sú vo vzťahu k účtovnej jednotke dcérskou účtovnou jednotkou alebo materskou účtovnou jednotkou, alebo právnické osoby, ktoré sú spoločne s účtovnou jednotkou vo vzťahu k inej účtovnej jednotke dcérskymi účtovnými jednotkami
 2. právnické osoby, ktoré vykonávajú podstatný vplyv v účtovnej jednotke alebo je v nich vykonávaný podstatný vplyv účtovnou jednotkou,

^{1cb)} Napríklad § 408a Obchodného zákonníka v znení neskorších predpisov.

3. fyzické osoby, prostredníctvom ktorých vykonáva iná osoba v účtovnej jednotke podstatný vplyv,
 4. zamestnanci zodpovední za riadenie a kontrolu činnosti účtovnej jednotky a ich blízke osoby a osoby zodpovedné za riadenie a kontrolu činnosti účtovnej jednotky, ktoré nie sú zamestnancami a ich blízke osoby,
 5. právnické osoby, v ktorých fyzické osoby uvedené v treťom a štvrtom bode vykonávajú podstatný vplyv a to aj sprostredkované,
 6. osoby, ktoré vykonávajú v účtovnej jednotke a súčasne v inej účtovnej jednotke prostredníctvom členov štatutárnych orgánov, dozorných orgánov a iných orgánov taký vplyv, že sú schopné ovplyvniť ekonomické zámery oboch účtovných jednotiek; vplyvom sa rozumie priamy vplyv aj sprostredkovaný vplyv,
 7. osoby, ktoré poskytli účtovnej jednotke úver, a z tohto dôvodu sú schopné ovplyvniť ekonomické vzťahy s účtovnou jednotkou,
 8. osoby, s ktorými účtovná jednotka realizuje taký objem obchodov, že je od týchto osôb hospodársky závislá,
- c) opis a hodnota podmieneného majetku, ktorým sa rozumie možný majetok, ktorý vznikol v dôsledku minulých udalostí a ktorého existencia závisí od toho, či nastane alebo nenastane jedna alebo viac neistých udalostí v budúcnosti, ktorých vznik nezávisí od účtovnej jednotky; týmto majetkom sú napríklad práva zo servisných zmlúv, poisťných zmlúv, koncesionárskych zmlúv, licenčných zmlúv, práva z investovania prostriedkov získaných oslobodením od dane z príjmov a práva z privatizácie; informácie o možnom majetku sa neuvádzajú len, ak je zvýšenie ekonomických úžitkov nepravdepodobné.

Komentár:

V týchto ustanoveniach sa nachádzajú dôležité definície:

- podmienené záväzky (angl. contingent liabilities, nem. Eventualverbindlichkeiten, niekedy aj bedingte Verbindlichkeiten),
- podmienený majetok (angl. contingent assets),
- spriaznené osoby (angl. related parties, nem. nahestehende Personen).

Podmienený majetok a podmienené záväzky sa v súvahe nevykazujú, lebo na to obrazne povedané ešte „nedozreli“. Vykazujú sa „len“ v poznámkach, a teda bez vplyvu na výsledok hospodárenia. Ak by „dozreli“ a vykazovali sa v súvahe, tak najčastejšie ako pohľadávky (v prípade majetku) a ako rezervy (v prípade záväzkov).

Kritériom, kedy by sa

- podmienené záväzky nevykazovali len v poznámkach, ale museli by sa vykázat' v súvahe (v tom prípade však už nie ako podmienené), je pravdepodobnosť,
- zatiaľ čo analogické kritérium pre podmienený majetok je takmer isté.

Pozri aj definíciu majetku a záväzkov v § 2 ods. 4 zákona o účtovníctve:

- majetkom sú tie aktíva účtovnej jednotky, ktoré
 - o sú výsledkom minulých udalostí,
 - o je takmer isté, že v budúcnosti zvýšia ekonomické úžitky,
 - o dajú sa spoľahlivo oceniť podľa § 24 až 28;
 ak sú všetky tieto kritériá splnené, ide o majetok a tento sa vykazuje v súvahe,
- záväzkom je
 - o existujúca povinnosť účtovnej jednotky, ktorá
 - o vznikla z minulých udalostí,
 - o je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky,
 - o dá sa spoľahlivo oceniť podľa § 24 až 28;
 ak sú všetky tieto kritériá splnené, ide o záväzky, ktoré sa vykazujú v súvahe.

Pojem „pravdepodobné“ nie je pritom definovaný. Pravdepodobnosť môže byť od 0 % do 100 %. Všeobecne sa ale má za to, že sa myslí pravdepodobnosť vyššia než 50 %.

Ani pojem „takmer isté“ nie je definovaný, a neexistuje ani všeobecný nejaký konsenzus v praxi, koľko % sa tým myslí. Zrejme viac než 90 % alebo aj viac než 95 %.

Spodná hranica, od ktorej sa podmienený majetok a podmienené záväzky majú vykázat' v poznámkach, nie je stanovená. To znamená, že aj ak je pravdepodobnosť 0 %, tak podmienený majetok a podmienené záväzky sa v poznámkach uviesť musia. To je

rozdiel napr. medzi IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets a slovenskými právnymi predpismi. Podľa IAS 37 sa

- podmienený majetok uvádza v poznámkach až vtedy, ak je pravdepodobné, t.j. pravdepodobnosť je vyššia než 50 %; to znamená, že
 - o pri pravdepodobnosti medzi 0 a 50 % sa neuvádza ani v poznámkach,
 - o pri pravdepodobnosti od viac než 50 % až do „takmer isté“ sa uvádza v poznámkach,
 - o od „takmer isté“ až do pravdepodobnosti 100 % sa vykazuje v súvahe, a nie v poznámkach.
- podmienené záväzky uvádzajú v poznámkach až vtedy, ak pravdepodobnosť nie je zanedbateľná, veľmi nízka (angl. remote); to znamená, že
 - o pri pravdepodobnosti od 0 % do „zanedbateľná“ sa neuvádzajú ani v poznámkach,
 - o pri pravdepodobnosti od „zanedbateľnej“ do 50 % sa uvádzajú v poznámkach,
 - o pri pravdepodobnosti vyššej než 50 % sa vykazujú v súvahe, a nie v poznámkach.

Kvôli úplnosti ešte uvedme, že IAS 37 neuvádza pri pravdepodobnosti žiadne konkrétne čísla, napr. 0 %, 50 %, viac než 50 % alebo 100 %. Používa len slovné spojenie „more likely than not“, čo sa dá preložiť ako „viac pravdepodobné než nepravdepodobné“, a čo v praxi teda znamená viac než 50 %.

Odporúčame venovať veľkú pozornosť formulácii podmieneného majetku a podmienených záväzkov. Aby bolo adresátovi účtovnej závierky jasné, že napr. podmienené záväzky sa nemajú vykázať v súvahe, a ich správne miesto je „len“ v poznámkach. Vo vzorovej účtovnej závierke sme preto použili formulácie typu „účtovná jednotka je presvedčená, že právne predpisy neporušila a že sa prípadný súdny spor skončí v jej prospech“.

Pri podmienenom majetku a podmienených záväzkoch sa vyžaduje uviesť aj ich hodnota. Teda o akú sumu vlastne vôbec ide, a to vrátane odhadu rôznych súvisiacich nákladov, ktoré s tým vzniknú (napr. náklady na súdny spor – právnici, poplatky, cestovné a pod.).

Posudzovanie, či ide o záväzky alebo podmienené záväzky a či ide o majetok alebo o podmienený majetok, patrí k najťažším vôbec. Zvyčajne je spojené s veľkou dávkou subjektívneho posúdenia zo strany vedenia účtovnej jednotky, a je to jedna z oblastí, ktorá si vyžaduje – použijeme moderné slovo – úsudok (angl. judgement).

Ako sme už uviedli vyššie, kritérium pre uvedenie alebo neuvedenie v súvahe je pravdepodobnosť, a to v praxi spôsobuje problémy. Ak je pravdepodobné, že nastane úbytok ekonomických úžitkov, tak sa musia vykázať v súvahe (a majú vplyv na výsledok hospodárenia), zatiaľ čo ak nie je pravdepodobné, že nastane úbytok ekonomických úžitkov, tak sa v súvahe vykážať nesmú, a vykáža sa „len“ v poznámkach, a teda bez vplyvu na výsledok hospodárenia. Hranica medzi pravdepodobnosťou a „ne“pravdepodobnosťou je niekedy veľmi neurčitá, neistá, šedá, vágna a pod.

Napríklad:

- beží súdny proces, ťahá sa už niekoľko rokov, bolo už niekoľko rozsudkov a odvolaní voči nim, a pod. Aká je pravdepodobnosť, že súdny spor dopadne v prospech účtovnej jednotky? Je to pravdepodobné na 40 %, 45 %, 50 %, 60 % alebo na koľko vôbec? A kde je tá kritická hranica medzi 50 % a 51 %?
- účtovná jednotka ručí za úver, ktorý si zobrala jej dcérska spoločnosť. Aká je pravdepodobnosť, že dcérska spoločnosť tento úver nebude splácať, a že splácať ho bude musieť ručiteľ? Dcérska spoločnosť si zobrala bankový úver povedzme 100. Od tohto momentu si ručiteľ vo svojich poznámkach uvádza podmienený záväzok. Dcérska spoločnosť postupne splatila 40, a teda otvorených je 60 a tieto prestala splácať, lebo sa jej zhoršila finančná situácia. Banka sa ešte môže uspokojiť z majetku dlžníka, t.j. dcérskej spoločnosti, vo výške 15. A teda otvorených zostáva 45. Banka sa zrejme obráti na ručiteľa, aby jej tých 45 zaplatil. Kedy je ten moment, v ktorom si ručiteľ musí zaúčtovať týchto 45 (voči výsledku hospodárenia) a nestačí ich uviesť „len“ v poznámkach? Keď sa banka na neho oficiálne obráti? Alebo keď o tom rozhodne súd? Alebo keď dcérska spoločnosť oficiálne vstúpi do konkurzu? Nie, tým momentom je ten moment, kedy sa stane pravdepodobným, že ručiteľ bude musieť platiť. A ten moment je spravidla oveľa skôr.

Opatrenie k účtovnej závierke uvádza niekoľko príkladov podmienených záväzkov - uvádza, že podmienené záväzky vyplývajú:

- zo súdnych rozhodnutí,
- z poskytnutých záruk,
- zo všeobecne záväzných právnych predpisov,
- zo zmlúv o podriadenom záväzku,
- z ručenia.

Ako príklady by sme mohli uviesť:

- prebiehajúci alebo hrozíaci súdny spor,
- účtovná jednotka ručí za úver či pôžičku, ktorú si zobrala iná účtovná jednotka,
- účtovná jednotka je ručiteľom na zmenke (avalista),
- spoločné a nerozdielne ručenie v konzorciu, ak každý člen konzorcium ručí za svoje záväzky a za záväzky každého iného člena konzorcium,
- ak je účtovná jednotka neobmedzene ručiacim spoločníkom v iných spoločnostiach (ak je spoločníkom vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo komplementárom v komanditnej spoločnosti, pozri aj komentár k časti A písm. d),
- ale aj v prípade, ak účtovná jednotka nie je neobmedzene ručiacim spoločníkom v inej spoločnosti, ale obmedzene ručiacim (povedzme v spoločnosti s ručením obmedzeným alebo v akciovej spoločnosti), môže nastať prípad

podmienенých záväzkov. Napr. dcérska spoločnosť účtovnej jednotky dosiahla stratu a účtovná jednotka ju bude musieť uhradiť. Ak táto jej povinnosť vyplýva priamo zo stanov alebo spoločenskej zmluvy, alebo už o tom rozhodlo valné zhromaždenie, potom sa už musí vykázat ako záväzok v súvahe účtovnej jednotky. Ale ak nevyplýva, potom by mohlo ísť o podmienené záväzky, to bude záležať od konkrétnych okolností (pravdepodobnosť, minulé udalosti, existujúca povinnosť – pozri definíciu záväzkov uvedenú vyššie, alebo v § 2 ods. 4 zákona o účtovníctve),

- účtovná jednotka predala pohľadávky a ručí kupujúcemu za ich vymožiteľnosť. Ak ich kupujúci nevyvymôže, môže sa obrátiť na účtovnú jednotku a žiadať úhradu nevymoženej čiastky,
- účtovná jednotka predala svoju dcérsku spoločnosť a ručí kupujúcemu za to, že táto dcérska spoločnosť bude počas určitého obdobia, povedzme počas najbližších dvoch rokov, dosahovať určité parametre (vyťaženosť hotela alebo výrobnú kapacitu, EBIT, kvalitatívne parametre výrobkov atď.). Ak nie, kupujúci bude žiadať od účtovnej jednotky úhradu rozdielu medzi garantovanými parametrami a skutočne dosiahnutými parametrami,
- účtovná jednotka dostala od štátu daňové úľavy vo výške X, ale za podmienky, že počas najbližších 5 rokov preinvestuje sumu Y, vytvorí Z nových pracovných miest, a pod. Ak nie, bude musieť vyčerpané daňové úľavy vrátiť. Ak tieto daňové úľavy ešte nezačala čerpať, tak v poznámkach ešte neuvádza žiadne podmienené záväzky. Ale ak ich už čerpať začala, tak od toho momentu podmienené záväzky uvádza,
- analogicky postupuje, ak dostala dotácie alebo iné investičné stimuly (povedzme od štátu alebo od Európskej únie) alebo nejakú analogickú inú podporu od iných subjektov,
- hroziace zmluvné pokuty a penále (ak samozrejme nie sú už vykázané v súvahe),
- vyhlásenie o podpore (angl. letter of support alebo support letter, nem. Unterstützungserklärung, niekedy aj Patronatserklärung) vydané účtovnou jednotkou v prospech inej spoločnosti; takéto vyhlásenia, v písomnej forme, vydáva (spravidla) materská spoločnosť v prospech dcérskej spoločnosti, ak má táto dcérska spoločnosť
 - o problémy s likviditou (obežné záväzky sú vyššie než obežný majetok) alebo
 - o je predĺžená, t.j. má záporné vlastné imanie, alebo je predĺžená v zmysle slovenského zákona o konkurze a reštrukturalizácii; pojem „predĺženie“ je s krátkym „l“, pretože je odvodené od slova „dlh“, nie od slova „dĺžka“, alebo
 - o si dcérska spoločnosť zobrala bankový úver a banka takéto vyhlásenie od materskej spoločnosti požaduje ako spôsob zabezpečenia tohto úveru,
 a v takomto vyhlásení sa materská spoločnosť zaväzuje, že bude dcérsku spoločnosť finančne a aj iným spôsobom podporovať, aby bolo u dcérskej spoločnosti zabezpečené nepretržité pokračovanie jej činnosti (angl. going concern, nem. Unternehmensfortführung alebo Fortführung der Unternehmenstätigkeit), resp. aby bola schopná splácať bankový úver (ak bolo toto vyhlásenie poskytnuté ako spôsob zabezpečenia úveru),
- takéto vyhlásenie bežne žiadajú audítori dcérskej spoločnosti od jej materskej spoločnosti, aby mohli posúdiť, či je splnený predpoklad nepretržitého pokračovania činnosti dcérskej spoločnosti; materská spoločnosť uvedie informáciu o takomto vyhlásení tu v tomto bode svojich poznámok, dcérska spoločnosť zase vo svojich poznámkach v časti o splnení predpokladu, že bude nepretržite pokračovať vo svojej činnosti (pozri komentár k časti E písm. a) alebo v časti o zabezpečení bankových úverov (pozri komentár k časti G písm. i), ak sa toto vyhlásenie týka zabezpečenia bankového úveru.

Pretože všeobecne platí zákaz vzájomnej kompenzácie pohľadávok a záväzkov, nákladov a výnosov (§ 7 ods. 5 zákona o účtovníctve), je potrebné zvážiť, či by sa podmienené záväzky mali vykázat aj vtedy, ak má účtovná jednotka možnosť „posunúť“ svoj záväzok na iného, napr. na svojho subdodávateľa (lebo ten jej dodal chybné výrobky). Teda

- buď by v súvahe mal vykázat samostatne záväzok voči nárokovajúcej si tretej strane a súčasne pohľadávku voči svojmu subdodávateľovi, alebo (ak nejde o pohľadávky a záväzky vykázané v súvahe),
- v poznámkach uviesť podmienený záväzok voči nárokovajúcej si tretej strane a súčasne podmienený majetok (podmienenú pohľadávku) voči svojmu subdodávateľovi.

Tu by ale mohlo prísť k tomu, že záväzok vykáže ale pohľadávku nie (príp. podmienený záväzok vykáže ale podmienený majetok nie), pretože pre záväzky platí kritérium „pravdepodobné“, zatiaľ čo pre majetok platí kritérium „takmer isté“. Preto je potrebné postupovať podľa konkrétnej situácie a podľa konkrétnych okolností každého jedného prípadu.

Čo sa týka bežných záruk, takých, ktoré sú v danom odvetví samozrejme, napr. dvojročnej záruky za kvalitu výrobkov a pod., sme toho názoru, že tieto by sa v poznámkach ako podmienené záväzky nemali uvádzať.

Do našej vzorovej účtovnej závierky už tradične zaraďujeme nasledovný odsek o daňových rizikách, pričom zaraďujeme ho práve do tejto časti, do časti o podmienených záväzkoch:

- Vzhľadom na to, že mnohé oblasti slovenského daňového práva doteraz neboli dostatočne overené praxou, existuje neistota v tom, ako ich budú daňové orgány aplikovať. Mieru tejto neistoty nie je možné kvantifikovať a zanikne až potom, keď budú k dispozícii právne precedensy, prípadne oficiálne interpretácie príslušných orgánov.

Daňové riziká patria k pomerne častým rizikám, predovšetkým daň z príjmu. Účtovná jednotka podá daňové priznanie, v ňom si sama vyčíslila daňovú povinnosť a zaplatí ju. Túto daňovú povinnosť vykáže v súvahe ako záväzok. Podľa nášho názoru ale podstata tohto záväzku spočíva v tom, že je to odhad. Lebo účtovná jednotka síce vypočíta daň podľa svojho najlepšieho vedomia a svedomia, ale potom prídá na kontrolu daňový úrad a môže mať (spravidla má) iný názor. Okrem toho daňový úrad dostal zákonom o účtovníctve do vienkaj aj kontrolu dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve. Čo sa týka vedenia účtovníctva alebo zostavenia účtovnej závierky, daňový úrad spravidla nachádza menšie či väčšie prehrešky, ktoré potom vedú k rôznym pokutám. Preto sme toho názoru, že ide o odhad a záväzok z dane z príjmov by mal byť vykázaný skôr ako rezerva než ako záväzok (rezervy sú záväzky s neurčitým časovým vymedzením alebo výškou, čo v tomto prípade je splnené). Slovenské právne predpisy vyžadujú vykazovanie ako záväzku, nie ako rezervy.

Čo sa týka tvorby rezervy na rôzne dorubky dane a na pokuty za nedodržanie ustanovení zákona o účtovníctve, tu platia tie isté pravidlá ako pre každú inú rezervu. Musí ísť o existujúcu povinnosť, minulosť, musí byť pravdepodobné, že príde k úbytku ekonomických úžitkov a výška tejto povinnosti sa musí dať spoľahlivo oceniť (§ 2 ods. 4 zákona o účtovníctve). Samotný fakt, že účtovná jednotka si je vedomá daňových rizík, napr. z dôvodu nejasností právnych predpisov a ich rôznych možných interpretácií, ešte nemusí znamenať, že má na tieto riziká vytvoriť rezervu. Je tu ešte veľa faktorov, ktoré môžu toto riziko ovplyvniť – najskôr musí daňová kontrola prísť, potom si musí toto riziko alebo porušenie účtovných predpisov všimnúť, potom nastáva vysvetľovanie pozícií jednej i druhej strany, a potom to koniec-koncov môže skončiť až na súde. Rezerva sa spravidla vytvára až potom, keď už prebieha daňová kontrola a podľa jej priebehu sa dá usúdiť, či sú kritériá pre jej tvorbu splnené alebo nie. Ak nie sú, ide stále len o podmienený záväzok, a ten sa vykazuje v poznámkach.

Podmienený majetok. To boli podmienené záväzky. Tie sa vyskytujú pomerne často. Čo sa týka podmieneného majetku, ten sa vyskytuje len veľmi zriedka. Opatrenie k účtovnej zavierke uvádza ako príklady podmieneného majetku práva:

- zo servisných zmlúv,
- z poisťovních zmlúv,
- z koncesionárskych zmlúv,
- z licenčných zmlúv,
- z investovania prostriedkov získaných oslobodením od dane z príjmov,
- z privatizácie.

Do našej vzorovej účtovnej zvierky sme dali ako príklad súdny spor, kde účtovná jednotka žalovala inú spoločnosť z dôvodu neoprávneného používania ochranného značkového známky. Pretože nie je splnené kritérium „takmer isté“, účtovná jednotka nevykazuje pohľadávku voči tejto inej spoločnosti v súvahe, ale len podmienený majetok v poznámkach.

Z rovnakého dôvodu je len v poznámkach vykázaný podmienený majetok – nárok na náhradu škody od poisťovne. Ak by bolo splnené kritérium „takmer isté“, bola by v súvahe vykázaná pohľadávka voči poisťovni.

Spriaznené osoby. Čo sa týka definície spriaznených osôb, táto bola do opatrenia k účtovnej zavierke z väčšej časti prevzatá z IAS 14 Related Party Disclosures, avšak s rôznymi odchýlkami.

Všeobecne sa dá povedať, že spriaznenými osobami by mali byť všetky materské, dcérske a sesterské účtovné jednotky, účtovné jednotky, ktoré majú vo vykazujúcej účtovnej jednotke spoločný rozhodujúci vplyv alebo podstatný vplyv, účtovné jednotky, v ktorých má takýto vplyv vykazujúca účtovná jednotka, kľúčový manažment a ich blízki príbuzní a v ktorých majú oni rozhodujúci alebo podstatný vplyv a pod.

Podľa slovenského opatrenia sú spriaznenými osobami aj (bod 7 a 8):

- osoby, ktoré poskytli účtovnej jednotke úver, a z tohto dôvodu sú schopné ovplyvniť ekonomické vzťahy s účtovnou jednotkou,
- osoby, s ktorými účtovná jednotka realizuje taký objem obchodov, že je od týchto osôb hospodársky závislá.

Podľa IAS 24 tieto osoby nie sú definované ako spriaznené osoby. Ani 4. Smernica EÚ o individuálnej účtovnej zavierke takéto údaje nevyžaduje (tá spriaznené osoby ako také nedefinuje, definuje len rozhodujúci vplyv a podstatný vplyv).

M. V časti o príjmoch a výhodách členov štatutárnych orgánov, dozorných orgánov a iných orgánov účtovnej jednotky sa uvádza

- a) suma peňažných príjmov a hodnota nepeňažných príjmov členov orgánov účtovnej jednotky v bežnom účtovnom období, pričom sa uvádzajú údaje samostatne za každý orgán,
- b) suma peňažných preddavkov a hodnota nepeňažných preddavkov a suma úverov, s uvedením doterajších plnení a údaje o zárukách poskytnutých účtovnou jednotkou za záväzky členov jednotlivých orgánov, pričom sa uvádzajú údaje samostatne za každý orgán,
- c) údaj podľa písmen a) a b) za bývalých členov týchto orgánov, ak sa príjmy naďalej poskytujú alebo ak výhoda trvá.

Komentár:

Ide o veľmi citlivé údaje, ktoré sú zrejme na hranici právnych predpisov o ochrane osobných údajov. Ale vyžaduje ich aj 4. smernica EÚ o individuálnej účtovnej zavierke, aj IAS 24 Related Party Disclosures, takže to nie je špecifikum slovenských právnych predpisov.

Poukážme na členenie orgánov na:

- štatutárne,
- dozorné,
- iné,

ako sme ho komentovali v časti B písm. a).

Problémy s uvedením týchto údajov spravidla nebývajú vtedy, ak má štatutárny alebo dozorný orgán viac členov, napr. ak má predstavenstvo alebo dozorná rada päť členov. Uvedie sa celkový príjem za všetkých piatich ako jedno číslo, a z toho nie je zistiteľné, aký bol príjem každého z nich. Ale ak štatutárny orgán predstavuje len jeden konateľ, tak je to už iná situácia. Prax potom k tomuto pristupuje tak, že zvyčajne posudzuje, či neuvedenie tejto požadovanej informácie bude predstavovať významné skreslenie účtovnej závierky alebo nie, teda či účtovná závierka neuvedením tejto informácie ešte stále bude poskytovať pravdivý a verný obraz alebo nie.

Všimnime si, že sa vyžaduje aj údaj o doterajších plneniach. Napr. ak si štatutárny orgán zoberie od účtovnej jednotky v januári 01 pôžičku a v decembri 01 ju vráti, k 31.12.01 nevykazuje žiadny zostatok. Mohlo by sa teda zdať, že sa v poznámkach nemusí uviesť nič. Avšak pretože sa vyžaduje údaj aj o doterajších plneniach, je túto pôžičku potrebné uviesť a popísať.

Niekedy sa stretávame s tým, že účtovné jednotky chápú rozsah údajov, ktoré majú zverejniť, dosť úzko, napr. že sa majú zverejniť len

- odmeny alebo prémie,
- príjmy za prácu z titulu jeho členstva (funkcie) v danom orgáne, napr. za prácu konateľa, za prácu člena predstavenstva, za prácu člena dozornej rady a pod., ale už nie za ostatnú prácu, ktorú vykonávajú pre spoločnosť.

Podľa nášho názoru sa vyžadujú uvádzať všetky príjmy a výhody, napr.

- mzdy a platy, vrátane podielu zamestnávateľa na zdravotnom, sociálnom a pod. poistení,
- prémie a odmeny,
- odmeny pri životných, pracovných a iných jubileách,
- tantiémy (t.j. podiely na zisku, § 178 ods. 3 OZ),
- provízie,
- životné, dôchodkové a pod. poistenie hradené spoločnosťou,
- daň zrážkou hradená spoločnosťou, a analogicky to platí aj pre iné dane,
- nielen peňažné, ale aj nepeňažné príjmy, napr. služobné auto, služobný byt, tzv. deputátne uhlie a energia a podobné komodity, bezplatné alebo zľavnené cestovné lístky na železnicu, autobusy a pod. (t.j. výhody, ktoré dostávajú z toho titulu, že pracujú pre túto spoločnosť alebo skupinu spoločností), kúpa nejakého majetku od spoločnosti za cenu nižšiu než je trhová,
- v prípade bezúročnej pôžičky alebo pôžičky úročenej nižšou než trhovou úrokovou sadzbou sú nepeňažným príjmom aj úroky prislúchajúce rozdielu medzi skutočnou úrokovou sadzbou a trhovou úrokovou sadzbou,
- aj za prácu z titulu jeho členstva v danom orgáne, aj za ostatnú prácu pre spoločnosť (je pravdou, že 4. smernica EÚ o individuálnej účtovnej závierke vyžaduje uvádzať len príjmy a výhody za prácu z titulu jeho členstva v danom orgáne, avšak slovenské opatrenie k účtovnej závierke vyžaduje uvádzať všetky príjmy a výhody, podobne ako IAS 24 Related Party Disclosures),
- odstupné, odchodné a pod.,
- cestovné náhrady; tu existuje názor, že by sa mali uvádzať len tie cestovné náhrady, ktoré sú nad zákonom stanovený limit (napr. ak spoločnosť poskytuje orgánom stravné nad zákonom stanovený limit, kilometrovné nad zákonom stanovený limit a pod.),
- záruky, garancie, ručenie na zmenke, ručenie za pôžičku, hypotéku a pod.,
- výhody ako napr. poskytnutie predkupného práva na nejaký majetok, poskytnutie opcie a pod.

Niekedy účtovná jednotka členov štatutárnych, dozorných alebo iných orgánov neplatí, ale platí ich materská spoločnosť. Účtovná jednotka potom má tendenciu požadované údaje o príjmoch a výhodách týchto orgánov v poznámkach neuvádzať, so zdôvodnením, že veď ona ich neplatí. Tu je podľa nášho názoru potrebné rozlišovať dve situácie:

- materská spoločnosť tieto náklady refakturuje účtovnej jednotke, pod rôznym názvom, ako napr. manažérske poplatky (angl. management fee), poskytovanie služieb a pod. Podľa nášho názoru v takomto prípade má účtovná jednotka požadované údaje vo svojich poznámkach uviesť, pretože v konečnom dôsledku náklady na členov týchto orgánov znáša ona (hoci tieto náklady nemá vo svojom výkaze ziskov a strát vykázané ako mzdové náklady, ale ako náklady na prijaté služby), a nie materská spoločnosť,
- materská spoločnosť tieto náklady účtovnej jednotke nerefakturuje. Podľa nášho názoru v takomto prípade účtovná jednotka nemá požadované údaje vo svojich poznámkach uviesť, pretože v konečnom dôsledku náklady na členov týchto orgánov neznáša ona.

Niekedy účtovná jednotka uvádza len také čiastky, ktoré členom orgánom naozaj aj vyplatila, odvolávajú sa pritom na to, že opatrenie k účtovnej závierke vyžaduje uviesť „príjmy“. Neuvádza také čiastky, ktoré síce už zaúčtovala ako náklad, ale ešte ich nevyplatila, a teda člen orgánu ešte nemá „príjem“. Podľa nášho názoru takýto postup nie je správny a v konečnom dôsledku by išlo aj tak len o časový posun medzi nákladom a výdavkom medzi jednotlivými účtovnými obdobiami. Adresát účtovnej závierky by mal v poznámkach dostať informáciu aj o tých „príjmoch a výhodách“, ktoré ešte neboli vyplatené. S prípadnou poznámkou, že čiastka X už vyplatená bola a čiastka Y ešte vyplatená nebola.

Všetko vyššie uvedené sa analogicky vzťahuje aj na bývalých členov týchto orgánov. Snáď dodatočne k vyššie uvedeným príjmom a výhodám doplníme tieto:

- príjmy, ktoré dostali (teraz už) bývalí členovia týchto orgánov v súvislosti s ich odchodom z týchto orgánov, napr. odstupné a podobné príjmy,

- príjmy za rôzne dohody, uzatvorené pri ich odchode z funkcie, napr. zákaz konkurencie (bývalí členovia týchto orgánov sa zmluvne zaviazali, že určité obdobie, napr. niekoľko rokov, nebudú podnikat' v rovnakom odvetví ako spoločnosť z ktorej odišli, a za to dostávajú počas týchto niekoľkých rokov určité príjmy, ako určitú kompenzáciu za nekonkurovanie),
- príjmy a výhody, ktoré nepoberajú priamo bývalí členovia orgánov, ale ich príbuzní, napr. v prípade, že bývalí členovia orgánov už nežijú, a príjmy a výhody poberajú ich manželia, manželky, deti a pod.

N. V časti o ekonomických vzťahoch účtovnej jednotky a spriaznených osôb sa uvádzajú tieto informácie:

- a) zoznam obchodov, ktoré sa uskutočnili medzi účtovnou jednotkou a spriaznenými osobami, a to
 1. druh obchodu, napríklad kúpa alebo predaj, poskytnutie služby, obchodné zastúpenie, licencie, transféry, know-how, úver, pôžička, výpomoc, záruka,
 2. významná charakteristika obchodu, a to najmä hodnotové vyjadrenie obchodu alebo percentuálne vyjadrenie obchodu k celkovému objemu obchodov realizovaných účtovnou jednotkou, informácia o neukončených obchodoch v hodnotovom vyjadrení obchodu alebo percentuálnom vyjadrení obchodu k celkovému objemu obchodov realizovaných účtovnou jednotkou a informácia o cenách realizovaných obchodov medzi účtovnou jednotkou a spriaznenými osobami,
- b) o obchodoch podľa písmena a), ktoré sú rovnakého druhu a uvádzajú sa kumulovane okrem informácií o týchto obchodoch, ktoré sa v súlade s požiadavkami na uvádzané informácie podľa § 3 ods. 1 uvádzajú samostatne,
- c) zoznam obchodov účtovnej jednotky dohodnutých s dcérskou účtovnou jednotkou a materskou účtovnou jednotkou bez ohľadu na to, či sa obchody medzi nimi v bežnom účtovnom období uskutočnili alebo neuskutočnili.

Komentár:

Nezabudnime, že k spriazneným osobám patria aj štatutárne, dozorné a iné orgány spoločnosti, top manažment a ich blízki príbuzní, a ich firmy.

Definícia spriaznených osôb nie je totožná s tou, ktorá je uvedená v IAS 24 Related Party Disclosures, pozri aj komentár k časti L.

V opatrení k účtovnej závierke je použitý pojem „obchod“, čo je preklad anglického výrazu „transaction“.

Obchody medzi materskou a dcérskou účtovnou jednotkou sa vyžadujú uvádzať vždy, a to bez ohľadu na to, či sa uskutočnili alebo nie. Toto chápeme tak, že opatrenie rozlišuje medzi obchodmi:

- dohodnutými a
- uskutočenými, pričom majú sa na mysli len také uskutočnené obchody, ktoré boli uskutočnené v bežnom účtovnom období.

Inými slovami, obchody uskutočnené v bežnom účtovnom období sú podmnožinou dohodnutých obchodov.

Dohodnuté a uskutočnené obchody nebudú predstavovať tú istú množinu obchodov napr. v týchto prípadoch:

- bola podpísaná zmluva na dodávku výrobkov, ale táto dodávka sa ešte neuskutočnila, napr.
 - o zmluva bola podpísaná na 100 ks (= dohodnutý obchod), dodaných bolo zatiaľ 0 ks (= uskutočnený obchod 0 ks, neuskutočnený obchod 100 ks),
 - o zmluva bola podpísaná na 100 ks (= dohodnutý obchod), dodaných bolo zatiaľ len 40 ks (= uskutočnený obchod 40 ks, neuskutočnený obchod 60 ks),
- bola podpísaná zmluva o pôžičke, ale pôžička ešte nebola poskytnutá,
- bola podpísaná zmluva o poskytovaní služieb, ale tieto služby ešte neboli poskytnuté,
- a pod.

V tejto súvislosti vzniká otázka, či sa takto samostatne a vždy majú uviesť obchody len s bezprostrednou materskou a dcérskou spoločnosťou, alebo či sa pod materskou spoločnosťou rozumie aj materská spoločnosť materskej spoločnosti, a jej materská spoločnosť atď. až po najvyššiu materskú spoločnosť (angl. ultimate parent company). A či sa pod dcérskou spoločnosťou rozumie nielen bezprostredná dcérska spoločnosť našej účtovnej jednotky, alebo aj dcérske spoločnosti tejto dcérskej spoločnosti („vnukovské“ spoločnosti našej účtovnej jednotky), ich dcérske spoločnosti atď. Vychádzajúc z IAS 24 by sa mali rozumieť všetky, vychádzajúc z formulácie slovenského opatrenia k účtovnej závierke sa zdá, že len bezprostredná materská a dcérska spoločnosť, pretože v písm. c) je použité jednotné číslo (materská účtovná jednotka, dcérska účtovná jednotka).

Poukážme ešte na ustanovenie § 59a OZ, podľa ktorého ak spoločnosť nadobúda majetok na základe zmluvy uzatvorenej s jej zakladateľom alebo spoločníkom za protihodnotu vo výške najmenej 10 % hodnoty základného imania, musí byť hodnota predmetu zmluvy určená znaleckým posudkom.

- Táto zmluva nemôže nadobudnúť účinnosť skôr, ako bude uložená spolu so znaleckým posudkom v zbierke listín.
- Ak spoločnosť uzatvára túto zmluvu v lehote dvoch rokov odo dňa vzniku spoločnosti, musí návrh tejto zmluvy vopred schváliť valné zhromaždenie spoločnosti.
- Platí to aj pre zmluvy, ktoré spoločnosť uzatvára s osobami, ktoré sú blízke zakladateľom alebo spoločníkom spoločnosti alebo ktoré sú ovládajúcimi osobami alebo ovládanými osobami zakladateľov alebo spoločníkov spoločnosti.
- Tieto ustanovenia sa nevzťahujú na zmluvy uzatvorené pri bežnom obchodnom styku (pojem „bežný obchodný styk“ nie je definovaný).

O. V časti o skutočnostiach, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka do dňa zostavenia účtovnej zvierky sa uvádzajú informácie o

- a) poklese alebo zvýšení trhovej ceny finančného majetku ako dôsledku okolností, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka do dňa zostavenia účtovnej zvierky s uvedením dôvodu týchto zmien,
- b) dôvodoch pre zmenu výšky rezerv a opravných položiek, o ktorých sa účtovná jednotka dozvedela medzi dňom, ku ktorému účtovná zvierka zostavuje a dňom jej zostavenia, a ktoré sa týkajú ich stavu ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka,
- c) zmene spoločníkov účtovnej jednotky,
- d) prijatí rozhodnutia o predaji účtovnej jednotky alebo jej časti,
- e) zmenách významných položiek dlhodobého finančného majetku,
- f) začatí alebo ukončení činnosti časti účtovnej jednotky, napríklad odštepného závodu, organizačnej zložky, prevádzkarne,
- g) vydaných dlhopisoch a iných cenných papierov,
- h) zlúčení, splynutí, rozdelení a zmene právnej formy účtovnej jednotky,
- i) mimoriadnych udalostiach, ak majú vplyv na hospodárenie účtovnej jednotky, napríklad o živelnej pohrome,
- j) získaní alebo odobrati licencií alebo iných povolení významných pre činnosť účtovnej jednotky.

Komentár:

V období medzi

- dňom, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka (napr. 31.12.01) a
- dňom jej zostavenia (napr. 15.2.02)

získava účtovná jednotka rôzne informácie. Časť z nich sa vzťahuje ešte k uplynulému účtovnému obdobiu 01 a má byť preto v účtovnej zvierke k 31.12.01 ešte zohľadnená (ide o tzv. upravujúce závierkové účtovné prípady podľa § 2a postupov účtovania pre podnikateľov), a časť už k účtovnému obdobiu 02.

Upravujúce závierkové účtovné prípady sú napr.:

- v januári 02 dostane účtovná jednotka faktúru od dodávateľa za tovar dodaný v decembri 01 (deň splnenia dodávky bol v decembri 01),
- v januári 02 vystaví účtovná jednotka faktúru svojmu odberateľovi za tovar, ktorý mu dodala v decembri 01 (deň splnenia dodávky bol v decembri 01),
- v januári 02 účtovná jednotka vypočíta nárok na dobropisy, ktoré majú jej odberatelia za rok 01, a vystaví tieto dobropisy,
- v januári 02 účtovná jednotka vypočíta mzdy a platy svojich pracovníkov za december 01,
- v januári 02 účtovná jednotka vypočíta odmeny a prémie, na ktoré majú jej pracovníci nárok za rok 01,
- v januári 02 účtovná jednotka vypočíta odpisy dlhodobého majetku za december 01,
- v januári 02 účtovná jednotka vyhodnotí inventarizáciu zásob, ktorú uskutočnila k 31.12.01, a vyčíslí manká a prebytky,
- v januári 02 dostane účtovná jednotka faktúru od dodávateľa elektriny, plynu, vody a pod. za odbery v decembri 01,
- v januári 02 je vyhlásený konkurz na jedného z jej odberateľov, o ktorom vedela už k 31.12.01, že má problémy s likviditou, a účtovná jednotka v januári 02 vyčíslí opravnú položku k pohľadávkam k 31.12.01.

K udalostiam po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka, patria aj zlúčenie, splynutie, rozdelenie, likvidácia, konkurz a pod., pozri aj komentár k bodu A písm. e) a k bodu E písm. a).

P. V časti o prehľade zmien vlastného imania sa uvádza stav vlastného imania na začiatku bežného účtovného obdobia, zvýšenie alebo zníženie počas bežného účtovného obdobia a stav na konci bežného účtovného obdobia a dôvody zmien v členení na

- a) základné imanie zapísané do obchodného registra,
- b) základné imanie nezapísané do obchodného registra,
- c) vlastné akcie a vlastné obchodné podiely,
- d) emisné ážio,
- e) rezervný fond (nedeliteľný fond) tvorený z kapitálových vkladov,
- f) ostatné kapitálové fondy,
- g) oceňovacie rozdiely nezahrnuté do výsledku hospodárenia,
- h) fondy tvorené zo zisku,
- i) nerozdelený zisk minulých rokov,
- j) neuhradená strata minulých rokov,
- k) účtovný zisk alebo účtovná strata,
- l) vyplatené dividendy,
- m) ďalšie zmeny vlastného imania,
- n) zmeny účtované na účte 491 – Vlastné imanie fyzickej osoby – podnikateľa.

Komentár:

Ide o jednu z najdôležitejších tabuliek v poznámkach – prehľad o pohybe vlastného imania (angl. changes in equity, nem. Eigenkapitalspiegel). Ide o jednu z tej skupiny tabuliek v poznámkach, ktorá sa nesmie meniť, ktorá je predpísaná a má sa vyplniť tak ako je, bez doplnenia alebo vynechania stĺpcikov, riadkov alebo textu.

Vo všeobecnosti platí to, čo sme už uviedli pri prehľade o pohybe dlhodobého nehmotného, hmotného a finančného majetku (pozri časť F, písm. a) a písm. j):

- pre účely tohto prehľadu, tejto tabuľky, sa vlastné imanie považuje za jeden celok,
- preto sa v stĺpciku „prírastky“ vykazujú len také sumy, ktoré ho zvyšujú a ktoré doteraz vo vlastnom imaní vykazované neboli, napr.
 - o zvýšenie základného imania peňažným alebo nepeňažným vkladom, t.j. nie z vlastných zdrojov,
 - o zvýšenie ostatných kapitálových fondov (účet 413),
 - o zisk bežného účtovného obdobia,
 - o položky, ktoré sa účtujú súvzťažne s vlastným imaním, a nie cez výkaz ziskov a strát (účty 414, 415, 416),
- v stĺpciku „úbytky“ sa vykazujú sumy, ktoré vlastné imanie znižujú, z vlastného imania odchádzajú, ktoré ho „opúšťajú“, napr.
 - o výplata dividend,
 - o zníženie základného imania nepoužitie na úhradu straty, ale vyplatené spoločníkom,
 - o strata bežného účtovného obdobia,
 - o položky, ktoré sa účtujú súvzťažne s vlastným imaním, a nie cez výkaz ziskov a strát (účty 414, 415, 416),
- súčet presunov musí byť rovný 0. Pretože čo sa z jednej položky vlastného imania zoberie, inej (alebo viacerým iným) sa musí pridať, o čo sa jedna položka zníži, o to sa iná (alebo viaceré iné) musí zvýšiť. Typickým príkladom je napr.:
 - o zvýšenie základného imania z vlastných zdrojov, napr. z nerozdeleného zisku (alebo z inej položky vlastného imania), keď sa nerozdelený zisk zníži, a základné imanie o tú istú sumu zvýši,
 - o zníženie základného imania použité na úhradu straty,
 - o úhrada straty zo zákonného rezervného fondu,
 - o prevod výsledku hospodárenia bežného účtovného obdobia (z vlnajška) na nerozdelený zisk alebo neuhradenú stratu,
 - o prídel zo zisku do zákonného rezervného fondu alebo do iných fondov.

Poukážme na to, že v prehľade o pohybe vlastného imania by bolo vhodné vynechať riadky „Vyplatené dividendy“ a „Ostatné položky vlastného imania“, pretože pre ne nie je náplň. Transakcie, ktoré by tu mali byť vykázané, sa vykazujú v iných položkách tohto prehľadu; napr. vyplatené dividendy sa vykazujú ako úbytok v tej položke, z ktorej boli vyplatené, napr. nerozdelený zisk. Táto naša poznámka je mienená ako námet na budúcu novelu opatrenia k účtovnej zvierke.

Pri niektorých transakciách nie je celkom zrejmé, ako sa majú zobrazovať. Napr. zisk za predchádzajúce účtovné obdobie bol vykázaný vo výške 100. V bežnom účtovnom období ho valné zhromaždenie rozdelí takto:

- 10 povinný prídel do zákonného rezervného fondu,
- 50 výplata dividend,
- 40 previedie na nerozdelený zisk.

Z takéhoto rozdelenia vyplýva, že sa:

- 10 vykáže ako presun (zníženie zisku z predchádzajúceho účtovného obdobia, zvýšenie zákonného rezervného fondu),

- 50 vykáže ako úbytky (zníženie zisku z predchádzajúceho účtovného obdobia, zvýšenie záväzku voči spoločníkom),
- 40 vykáže ako presun (zníženie zisku z predchádzajúceho účtovného obdobia, zvýšenie nerozdeleného zisku).

Vykázalo by sa to tak isto, ak by valné zhromaždenie svojim uznesením najskôr previedlo celú sumu 100 na nerozdelený zisk, a až ďalším svojim uznesením (na tom istom valnom zhromaždení) tento nerozdelený zisk rozdelilo:

- 10 povinný prídel do zákonného rezervného fondu,
- 50 výplata dividend,
- 40 zostane na nerozdelenom zisku?

Alebo ak by sa na jednom valnom zhromaždení rozhodlo o povinnom prídele 10 do zákonného rezervného fondu a prevedení zvyšku vo výške 90 na nerozdelený zisk, a o pár mesiacov neskôr (ale stále ešte v bežnom účtovnom období), sa na ďalšom valnom zhromaždení rozhodlo, že z nerozdeleného zisku sa vyplatia dividendy vo výške 50?

Vo všetkých troch prípadoch, t.j.:

- priame rozdelenie zisku z predchádzajúceho účtovného obdobia,
- najskôr presun celého zisku z predchádzajúceho účtovného obdobia a jeho následné rozdelenie, na tom istom valnom zhromaždení, avšak samostatným uznesením,
- najskôr povinná dotácia zákonného rezervného fondu a prevedenie zvyšku na nerozdelený zisk, a až následne sa rozhodne o výplate dividend,

je na konci bežného účtovného obdobia stav rovnaký: 10 je v zákonomnom rezervnom fonde, 40 v nerozdelenom zisku a 50 je vyplatených vo forme dividend.

Prečo by sa to malo potom rozdielne zobrazit' v prehľade o pohybe vlastného imania? Napriek tomu prax je rôzna:

- niektoré účtovné jednotky vo všetkých troch prípadoch preferujú zobrazenie (nazvime ho „netto“):
 - o zisk predchádzajúceho účtovného obdobia: úbytok -50,
 - o zisk predchádzajúceho účtovného obdobia: presun -50 (súčet -10 – 40),
 - o zákonný rezervný fond: presun +10,
 - o nerozdelený zisk: presun +40,
- niektoré v prvom prípade preferujú zobrazenie „netto“, a v druhom a treťom iné, „nabalené“, nazvime ho „brutto“:
 - o zisk predchádzajúceho účtovného obdobia: presun -100,
 - o nerozdelený zisk: presun + 90 (súčet +100 – 10),
 - o zákonný rezervný fond: presun +10,
 - o nerozdelený zisk: úbytok -50.

Prikláňame sa k zobrazeniu „netto“ vo všetkých troch prípadoch.

V našej vzorovej účtovnej závierke sme uviedli aj návrh na rozdelenie zisku alebo vysporiadanie straty, ktorý má štatutárny orgán v úmysle dať valnému zhromaždeniu. Podľa slovenského Obchodného zákonníka je totiž valné zhromaždenie tým orgánom, ktoré schvaľuje účtovnú závierku a rozhoduje o rozdelení zisku a vysporiadaní straty. Pozri aj komentár k § 1 ods. 8 tohto opatrenia k účtovnej závierke.

Podľa slovenských právnych predpisov je schvaľovanie účtovnej závierky akt, ktorý sa udeje až po dni, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje. Napr. účtovná závierka zostavená k 31.12.01 bude valným zhromaždením schvaľovaná až po 31.12.01. To znamená, že účtovná závierka k 31.12.01 je najskôr zostavená, v nej je vykázaný nejaký výsledok hospodárenia, a táto účtovná závierka je predmetom schvaľovania valným zhromaždením až v účtovnom období 02. Valné zhromaždenie zároveň rozhodne, ako sa naloží s výsledkom hospodárenia vykázaným v tejto účtovnej závierke:

- ak je vykázaný zisk, tak sa určitá časť prideliť do zákonného rezervného fondu (pokiaľ tento už nedosiahol hranicu stanovenú Obchodným zákonníkom alebo vyššiu, stanovenú dobrovoľne stanovami alebo spoločenskou zmluvou),
- interný predpis spoločnosti alebo dohoda s odborármi môže stanoviť, že sa zo zisku uskutoční prídel do sociálneho fondu (pozri zákon o sociálnom fonde)
- časť zisku sa vyplatí vo forme tantiém (tantiémy sú podiely členov predstavenstva a členov dozornej rady na zisku, § 178 ods. 3 OZ),
- časť zisku sa vyplatí zamestnancom spoločnosti (§ 178 ods. 4 OZ),
- zisk sa prevedie na nerozdelený zisk alebo sa z neho uhradí neuhradená strata,
- zisk sa vyplatí vo forme dividend,
- zisk sa použije na zvýšenie základného imania alebo na zvýšenie fondov zo zisku,
- strata sa prevedie na neuhradenú stratu alebo sa uhradí z nerozdeleného zisku,
- a pod.

Uvádžame to preto takto podrobne, lebo existujú legislatívy, kde to takto nefunguje, a kde sa napr. povinné prídele zo zisku za účtovné obdobie 01 (napr. do zákonného rezervného fondu) zobrazujú v účtovnej závierke ešte k 31.12.01. Slovenská legislatíva k nim nepatrí.

No a preto sme v našej vzorovej účtovnej závierke uviedli aj návrh štatutárneho orgánu valnému zhromaždeniu na rozdelenie zisku resp. vysporiadanie straty. Aby bolo zrejme, že o tom nerozhoduje štatutárny orgán, ale valné zhromaždenie. Štatutárny orgán môže len navrhnúť (ibaže by bol na určité úkony splnomocnený valným zhromaždením, napr. na zvýšenie základného imania, pozri § 210 OZ). Uvedenie tohto návrhu v poznámkach nepatrí k povinným údajom v poznámkach, ale našou snahou bolo informovať adresáta účtovnej závierky o tom, že:

- rozhodujúcim orgánom je valné zhromaždenie,

- predtým, ako by mohli akcionári alebo spoločníci účtovnej jednotky dostať nejaké dividendy, je potrebné uskutočniť povinné prídely do zákonného rezervného fondu, prípadne aj iných fondov zo zisku (ak tak určujú stanovy alebo spoločenská zmluva), a prípadne aj do sociálneho fondu (sociálny fond však nie je súčasťou vlastného imania, ale súčasťou záväzkov, pozri komentár k časti G, písm. g).

Zákonný rezervný fond. Pre úplnosť ešte uvedme, že zákonný rezervný fond sa smie použiť iba na úhradu straty (nesmie sa použiť napr. na zvýšenie základného imania, nesmie byť vyplatený vo forme dividend spoločníkom a pod.), pozri § 67 OZ.

- Akciová spoločnosť vytvára zákonný rezervný fond povinne už pri svojom vzniku, a to vo výške najmenej 10 % zo základného imania. Tento fond je povinná každoročne dopĺňať o sumu určenú v stanovách, najmenej však vo výške 10 % z čistého zisku, vyčísleného v riadnej účtovnej závierke, až do dosiahnutia výšky rezervného fondu určenej v stanovách, najmenej však do výšky 20 % základného imania (§ 217 OZ).
- Spoločnosť s ručením obmedzeným vytvára rezervný fond v čase a vo výške, ktorú určuje spoločenská zmluva; ak sa rezervný fond nevytvorí už pri vzniku spoločnosti (= nemusí sa vytvoriť už pri vzniku spoločnosti), je spoločnosť povinná ho vytvoriť z čistého zisku vykázaného v riadnej účtovnej závierke za rok, v ktorom sa zisk po prvý raz vytvorí, a to vo výške najmenej 5 % z čistého zisku, nie však viac ako 10 % základného imania. Tento fond je povinná každoročne dopĺňať o sumu určenú v spoločenskej zmluve alebo v stanovách, najmenej však vo výške 5 % z čistého zisku vyčísleného v ročnej účtovnej závierke, až do dosiahnutia výšky rezervného fondu určenej v spoločenskej zmluve alebo v stanovách, najmenej však do výšky 10 % základného imania (§ 124 OZ).

R . V časti o prehľade peňažných tokov sa uvádzajú informácie o

- a) peňažných tokoch, ktorými sú príjmy a výdavky peňažných prostriedkov a prírastky a úbytky peňažných ekvivalentov, pričom
 1. peňažnými prostriedkami sa rozumejú peňažné hotovosti, ekvivalenty peňažných hotovostí, peňažné prostriedky na bežných účtoch v bankách, kontokorentný účet a časť zostatku účtu peniaze na ceste, ktorý sa viaže k prevodu medzi bežným účtom a pokladnicou alebo medzi dvoma bankovými účtami,
 2. peňažnými ekvivalentmi sa rozumie krátkodobý finančný majetok, ktorý je zameniteľný za vopred známu sumu peňažných prostriedkov, pri ktorom nie je riziko výraznej zmeny jeho hodnoty v najbližších troch mesiacoch ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, napríklad termínové vklady na bankových účtoch, ktoré sú uložené najviac na trojmesačnú výpovednú lehotu, likvidné cenné papiere určené na obchodovanie, prioritné akcie obstarané účtovnou jednotkou, ktoré sú splatné do troch mesiacov odo dňa, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
- b) peňažných tokoch v členení na
 1. peňažné toky z prevádzkovej činnosti, ktorou je činnosť, ktorá súvisí s predmetom podnikania účtovnej jednotky a ostatné činnosti, ktoré súvisia s hospodárskou činnosťou účtovnej jednotky, okrem investičnej činnosti a finančnej činnosti,
 2. peňažné toky z investičnej činnosti, ktorou je obstaranie a vyradenie dlhodobého nehmotného majetku, dlhodobého hmotného majetku a tej časti dlhodobého finančného majetku, ktorý nie je súčasťou peňažných ekvivalentov,
 3. peňažné toky z finančnej činnosti, ktorou je činnosť, ktorej dôsledkom sú zmeny v hodnote a štruktúre vlastného imania a zmeny dlhodobých záväzkov a krátkodobých záväzkov, ktoré nesúvisia s prevádzkovou činnosťou a investičnou činnosťou,
- c) štruktúre peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov a dôvody prípadného nesúladu medzi sumami prehľadu peňažných tokov a príslušnými položkami vykázanými v súvahe,
- d) použitých zásadách prijatých na určenie obsahovej náplne a štruktúry peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov v bežnom účtovnom období,
- e) o zmenách použitých zásad na určenie obsahovej náplne a štruktúry peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov oproti bezprostredne predchádzajúcemu účtovnému obdobiu,
- f) peňažných tokoch z prevádzkovej činnosti, ktorými sú najmä peňažné toky, ktoré súvisia s predmetom podnikania účtovnej jednotky a spôsobujú vznik zisku alebo straty, napríklad
 1. príjmy z predaja tovaru, výrobkov a služieb, vrátane prijatých preddavkov,
 2. príjmy z poplatkov za priemyselné práva a autorské práva, z provízií a ďalšie príjmy vztahujúce sa k výnosom z bežnej činnosti,

3. výdavky na úhrady za dodávky materiálu, tovaru a externých služieb, vrátane zaplatených preddavkov,
 4. výdavky na zamestnancov, napríklad mzdy a odmeny a výdavky platené v mene zamestnancov, napríklad na zdravotné poistenie, nemocenské poistenie, dôchodkové poistenie, poistenie v nezamestnanosti a preddavky na daň z príjmov, odvádzané za zamestnancov,
 5. výdavky na daň z príjmov účtovnej jednotky po odpočítaní príjmov z vrátenia preplatku dane z príjmov, s výnimkou takýchto výdavkov za investičnú činnosť a finančnú činnosť,
 6. príjmy a výdavky zo zmlúv, ktorých predmetom je uplatnenie práva kúpy alebo predaja, ktoré je určené na predaj alebo na obchodovanie,
 7. príjmy a výdavky z nákupu a predaja cenných papierov určených na predaj alebo na obchodovanie,
 8. príjmy z pôžičiek a úverov, ktoré poskytla účtovnej jednotke banka alebo pobočka zahraničnej banky, ak sa vzťahujú na činnosť súvisiacu s jej predmetom podnikania,
- g) použitej metóde vykazovania peňažných tokov z prevádzkovej činnosti, ktorou môže byť priama metóda alebo nepriama metóda, pričom
1. priamou metódou sa rozumie vykazovanie vhodne zvolených hlavných skupín hrubých príjmov a hrubých výdavkov a možno ju uplatniť ako čistú priamu metódu, pri ktorej sa vychádza z vhodne vytvorených analytických účtov k účtom peňažných prostriedkov alebo ako modifikovanú priamu metódu, pri ktorej sa vychádza z položiek výkazu ziskov a strát, pričom sa upraví tržby z predaja, náklady na obstaranie predaného tovaru a ďalšie položky výkazu ziskov a strát, ktoré sa týkajú prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky, o zmenu stavu zásob, pohľadávok z prevádzkových činností a záväzkov z prevádzkových činností, o ostatné nepeňažné položky a o ostatné položky, ktorých peňažné toky sú peňažnými tokmi z investičnej činnosti alebo peňažnými tokmi z finančnej činnosti,
 2. nepriamou metódou sa rozumie vykazovanie peňažných tokov, pri ktorých sa vychádza z výsledku hospodárenia z bežnej činnosti pred zdanením daňou z príjmov, upraveného o vplyv nepeňažných položiek, napríklad odpisov dlhodobého majetku, rezerv, opravných položiek, zmien stavu zásob, pohľadávok z prevádzkových činností a záväzkov z prevádzkových činností, počas bežného účtovného obdobia a všetkých ostatných položiek, ktorých peňažné toky sú peňažnými tokmi z investičnej činnosti alebo peňažnými tokmi z finančnej činnosti,
- h) peňažných tokoch z investičnej činnosti, ktorými sú napríklad
1. výdavky na obstaranie dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku,
 2. príjmy z predaja dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku,
 3. výdavky na obstaranie dlhodobých cenných papierov a podielov v iných účtovných jednotkách, s výnimkou cenných papierov, ktoré sa považujú za peňažné ekvivalenty a cenných papierov, ktoré sú určené na predaj alebo na obchodovanie,
 4. príjmy z predaja dlhodobých cenných papierov a podielov v iných účtovných jednotkách, s výnimkou cenných papierov, ktoré sa považujú za peňažné ekvivalenty a cenných papierov, ktoré sú určené na predaj alebo na obchodovanie,
 5. výdavky na pôžičky poskytnuté tretím osobám,
 6. príjmy zo splácania pôžičiek od tretích osôb,
 7. príjmy z prenájmu súboru hnutel'ného majetku a nehnuteľného majetku používaného a odpisovaného nájomcom,
 8. výdavky súvisiace s derivátmi, s výnimkou, ak sú určené na predaj alebo na obchodovanie, alebo ak sa tieto výdavky považujú za peňažné toky z finančnej činnosti,
 9. príjmy súvisiace s derivátmi s výnimkou, ak sú určené na predaj alebo na obchodovanie, alebo ak sa tieto výdavky považujú za peňažné toky z finančnej činnosti,

10. príjmy a výdavky súvisiace s derivátmi, ak sa nimi zabezpečuje majetok alebo záväzky účtovnej jednotky, pričom sa vykazujú rovnakým spôsobom ako peňažný tok súvisiaci s rizikom, ktoré sa zabezpečuje,
- i) peňažných tokoch z finančnej činnosti, ktorými sú napríklad
1. príjmy z emisie akcií, príjmy z upísaných obchodných podielov a príjmy z iného zvýšenia vlastného imania,
 2. výdavky na obstaranie alebo spätné odkúpenie vlastných akcií alebo vlastných obchodných podielov a výdavky na iné zníženie vlastného imania,
 3. príjmy z emisie dlhových cenných papierov, úverov a pôžičiek,
 4. výdavky na úhradu záväzkov z cenných papierov, na splácanie úverov a pôžičiek,
 5. výdavky na úhradu záväzkov z používania majetku, ktorý je predmetom zmluvy o kúpe prenajatej veci,
 6. výdavky za nájom súboru hnutelného majetku a nehnuteľného majetku používaného a odpisovaného nájomcom,
- j) čistých peňažných tokoch z prevádzkovej činnosti, investičnej činnosti a finančnej činnosti, pričom ako čisté peňažné toky sa môžu uvádzať
1. príjmy a výdavky uskutočnené v mene tretích osôb, ak sa peňažné toky vzťahujú na činnosť tretích osôb, napríklad príjmy a výdavky uskutočnené na bežných bankových účtoch, nájomné vyberané v mene majiteľov nehnuteľností a zaplatené týmto majiteľom,
 2. príjmy a výdavky na nákup a na predaj cenných papierov, na krátkodobé pôžičky, na preddavky alebo splátky prostredníctvom kreditných kariet, ktorých dohodnutá doba splatnosti je najviac tri mesiace,
- k) peňažných tokoch v príslušných cudzích menách, pričom sa
1. peňažné toky vyplývajúce z účtovných prípadov v cudzej mene vykazujú v eurách prepočítané referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska^{1d)} ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
 2. kurzové rozdiely vykazujú oddelene od peňažných tokov z prevádzkovej činnosti, investičnej činnosti a finančnej činnosti tak, aby sa zosúladiť stav peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov na konci bežného účtovného obdobia so stavom k prvému dňu bezprostredne nasledujúceho účtovného obdobia; kurzové rozdiely účtované ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, nie sú peňažnými tokmi,
- l) peňažných tokoch z mimoriadnej činnosti, pričom sa uvádzajú ako samostatná položka podľa charakteru z prevádzkovej činnosti, investičnej činnosti alebo finančnej činnosti,
- m) peňažných tokoch pri úrokoch, dividendách a iných podieloch na zisku, pričom
1. prijaté a zaplatené úroky, dividendy a iné podiely na zisku, ak sa zahŕňajú do výsledku hospodárenia z bežnej činnosti, uvádzajú sa ako peňažné toky z prevádzkovej činnosti,
 2. prijaté úroky, prijaté dividendy a iné podiely na zisku, ak vyjadrujú spôsob návratnosti investícií, uvádzajú sa ako peňažné toky z investičnej činnosti,
 3. zaplatené úroky, zaplatené dividendy a iné podiely na zisku, ak vyjadrujú výdavky na získanie finančných zdrojov, uvádzajú sa ako peňažné toky z finančnej činnosti,
- n) peňažných tokoch dane z príjmov účtovnej jednotky, ktoré sa uvádzajú ako samostatná položka, podľa charakteru z prevádzkovej činnosti, finančnej činnosti alebo investičnej činnosti,
- o) skutočnostiach, ktoré nemajú priamy vplyv na peňažné toky, ale

^{1d)} Čl. 12 ods. 12.1 Protokolu o Štatúte Európskeho systému centrálnych bánk a Európskej centrálnej banky (Ú. v. EÚ C 321E, 29. 12. 2006)
§ 28 ods. 2 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 566/1992 Zb. o Národnej banke Slovenska v znení zákona č. 659/2007 Z. z.

1. ovplyvňujú v bežnom účtovnom období štruktúru majetku, záväzkov a vlastného imania účtovnej jednotky a vznikajú z investičnej činnosti a finančnej činnosti,
2. vplývajú na výsledok hospodárenia z bežnej činnosti; uvádzajú sa len, ak sa použije nepriama metóda vykazovania peňažných tokov z prevádzkovej činnosti.

S. V prehľade peňažných tokov sa pri použití priamej metódy vykazovania peňažných tokov z prevádzkovej činnosti sa môžu uvádzať jeho položky v takomto usporiadaní a s týmto označením :

.....

V opatrení k účtovnej závierke teraz nasleduje štruktúra prehľadu peňažných tokov. My ju v tomto komentári neuvádzame, pretože nie je povinná a my sme v našej vzorovej účtovnej závierke použili inú.

.....

T. V prehľade peňažných tokov sa pri použití nepriamej metódy vykazovania peňažných tokov z prevádzkovej činnosti môžu uvádzať jeho položky v takomto usporiadaní a s týmto označením :

.....

V opatrení k účtovnej závierke teraz nasleduje štruktúra prehľadu peňažných tokov. My ju v tomto komentári neuvádzame, pretože nie je povinná a my sme v našej vzorovej účtovnej závierke použili inú.

.....

Komentár:

Zásady zostavenia prehľadu peňažných tokov boli prevzaté z IAS 7 Statement of Cash Flows, takže medzi IAS 7 a slovenskými právnymi predpismi zásadné rozdiely nie sú.

V prehľade peňažných tokov sa uvádzajú peňažné toky, ktorými sa rozumejú:

- príjmy a výdavky peňažných prostriedkov,
- prírastky a úbytky peňažných ekvivalentov.

Prehľad peňažných tokov sa zostavuje v členení na tieto tri činnosti:

- prevádzková činnosť,
- investičná činnosť,
- finančná činnosť.

Peňažné toky z prevádzkovej činnosti môžu byť pritom vykázané:

- priamou metódou (zisťujú sa priamo ako príjmy a výdavky peňažných prostriedkov a ako prírastky a úbytky peňažných ekvivalentov),
- nepriamou metódou (zisťujú sa vychádzajúc z výsledku hospodárenia).

Peňažné toky z investičnej činnosti a finančnej činnosti sa vykazujú len priamou metódou.

Sú tu uvedené aj dva vzory prehľadu peňažných tokov, a to podľa toho, či sa peňažné toky z prevádzkovej činnosti vykazujú:

- priamou metódou,
- nepriamou metódou.

Použitie týchto vzorov nie je povinné, ale voliteľné. Vyplýva to z formulácie prvej vety v bode S (priama metóda) a v bode T (nepriama metóda), podľa ktorej sa v prehľade peňažných tokov môžu (= voliteľnosť) uvádzať jeho položky v takomto usporiadaní a s týmto označením.

Preto sme vo vzorovej účtovnej závierke použili inú, podľa nášho názoru jednoduchšiu a zrozumiteľnejšiu štruktúru prehľadu peňažných tokov. Prevzali sme ju z IAS 7.

Prehľad peňažných tokov zostavuje povinne účtovná jednotka, ktorá má povinnosť nechať si overiť účtovnú závierku audítorom. Ostatné účtovné jednotky ho môžu, ale nemusia (= voliteľnosť) zostaviť. K otázke, či v prípade, ak ho zostavuje

prvýkrát, je povinná uvádzať aj údaje za predchádzajúce účtovné obdobie (porovnateľné údaje), pozri komentár k § 3 ods. 4 tohto opatrenia k účtovnej zvierke.

U. V poznámkach účtovných jednotiek podľa § 21 ods. 9 zákona, ktorých činnosť je zaradená do kategórie priemyselnej výroby podľa osobitného predpisu^{1e)} a ktorých čistý obrat za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie bol väčší ako 250 000 000 eur, sa uvedú aj informácie o

- a) zložení a výške základného imania pripadajúceho na orgány verejnej moci a iné osoby, v ktorých má orgán verejnej moci väčšinový podiel na hlasovacích právach s uvedením druhu akcie, opisu práv a povinností s nimi spojených pre každý druh akcií a ich percentuálny podiel na celkovom základnom imaní alebo hodnote a percentuálnej výške podielov na základnom imaní a s nimi spojených hlasovacích právach,
- b) cenných papieroch vo vlastníctve orgánov verejnej moci a iných osôb, v ktorých má orgán verejnej moci väčšinový podiel na hlasovacích právach, s ktorými je spojené právo na výmenu za akcie, napríklad konvertibilné dlhopisy,
- c) výške dotácií a návratných finančných výpomocí,
- d) prijatých úveroch, poskytnutých prečerpaní úverov, prijatých kapitálových príspevkov s uvedením úrokových sadziieb a o podmienkach poskytnutia úveru a zárukách poskytnutých účtovnou jednotkou,
- e) zárukách poskytnutých orgánom verejnej moci a zárukách poskytnutých inou účtovnou jednotkou, v ktorej má orgán verejnej moci väčšinový podiel na hlasovacích právach, podmienkach ich poskytnutia a nákladoch na ich získanie,
- f) vyplatených dividendách a výške nerozdeleného zisku,
- g) iných formách prijatej štátnej pomoci, najmä odpustenie súm, ktoré účtovná jednotka dlhuje štátu alebo inému subjektu verejnej správy,
- h) skutočnostiach podľa časti V.

V. V poznámkach účtovných jednotiek podľa § 21 ods. 9 zákona sa uvedú aj informácie o finančných vzťahoch medzi orgánom verejnej moci a účtovnou jednotkou a to o

- a) náhradách strát z hospodárskej činnosti účtovnej jednotky,
- b) peňažných vkladoch a nepeňažných vkladoch,
- c) nenávratných finančných príspevkoch alebo pôžičkách za zvýhodnených podmienok,
- d) finančných výhodách, ktorými sú napríklad nevymáhanie pohľadávky voči účtovnej jednotke,
- e) vzdaní sa dividend alebo podielov na zisku,
- f) poskytnutých náhradách za finančné povinnosti uložené orgánom verejnej moci.

Komentár:

V bode U a V ide o účtovnú jednotku podľa § 21 ods. 8 a 9 zákona o účtovníctve:

- ktorej činnosť je zaradená do kategórie priemyselnej výroby podľa osobitného predpisu (odkaz je na Kategóriu D prílohy vyhlášky Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 552/2001 Z.z., ktorou sa vydáva štatistická odvetvová klasifikácia ekonomických činností), a
- ktorej čistý obrat za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie bol väčší ako 250.000.000 eur, a
- v ktorej má orgán verejnej moci väčšinový podiel na hlasovacích právach preto, že má podiel na účtovnej jednotke alebo akcie účtovnej jednotky, s ktorými je spojená väčšina hlasovacích práv, a to i nepriamo prostredníctvom iných osôb, v ktorých má orgán verejnej moci väčšinový podiel na hlasovacích právach (v podstate ide o dcérske účtovné jednotky orgánov verejnej moci, keďže ide o viac než 50 % hlasovacích práv).

Tieto ustanovenia nadväzujú na smernicu 2006/111/ES zo 16.11.2006 o transparentnosti finančných vzťahov členských štátov a verejných podnikov a o finančnej transparentnosti v niektorých podnikoch.

^{1e)} Sekcia C prílohy vyhlášky Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 306/2007 Z. z., ktorou sa vydáva Štatistická klasifikácia ekonomických činností.

Tieto účtovné jednotky sú povinné predkladať MF SR výročné správy a záznamy z valných zhromaždení, a MF SR ich predkladá Európskej komisii (§ 21 ods. 8 zákona o účtovníctve).

Vzniká otázka definície orgánu verejnej moci. V slovenských právnych predpisoch nie je definovaný, vo vyššie uvedenej smernici je definovaný ako „všetky verejné orgány vrátane štátnych a regionálnych, miestnych a všetkých ostatných územných orgánov“ (čl. 2 písm. a) smernice).

(Pozn. V § 2 zákona č. 514/2003 Z.z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov sú orgány verejnej moci definované ako:

- štátny orgán,
- orgán územnej samosprávy, verejnoprávna inštitúcia, orgán záujmovej samosprávy, fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorým zákon zveril výkon verejnej moci.

Táto definícia platí len však len pre účely tohto zákona.)

W. V poznámkach účtovných jednotiek, ktorým bolo udelené výlučné právo alebo osobitné právo a účtovných jednotiek, ktorým bolo udelené právo poskytovať služby vo verejnom záujme, pričom prijímajú náhradu za túto činnosť v akejkoľvek forme a zároveň vykonávajú aj iné činnosti sa uvedú aj informácie o

- a) všetkých formách prijatej náhrady,
- b) účtovných zásadách použitých pri priradovaní nákladov a výnosov,
- c) organizačnej štruktúre účtovnej jednotky a jednotlivých činnostiach,
- d) všetkých druhoch činností účtovnej jednotky.

Komentár:

Aj toto ustanovenie vychádza z vyššie uvedenej smernice 2006/111/ES zo 16.11.2006 o transparentnosti finančných vzťahov členských štátov a verejných podnikov a o finančnej transparentnosti v niektorých podnikoch. Týka sa však iného okruhu účtovných jednotiek.

Týka sa účtovných jednotiek, ktorým bolo udelené:

- výlučné právo,
- osobitné právo,
- právo poskytovať služby vo verejnom záujme,

pričom prijímajú náhradu za túto činnosť a zároveň vykonávajú aj iné činnosti.

Výlučné právo je v smernici definované ako právo, ktoré členský štát udeľuje jednému podniku prostredníctvom akéhokoľvek legislatívneho, regulačného alebo administratívneho právneho úkonu, ktorým sa preň rezervuje právo poskytovať služby alebo vykonávať aktivity v medziach daného geografického územia (čl. 2 písm. f) smernice).

Osobitné právo je v smernici definované ako právo, ktoré členský štát udelil obmedzenému počtu podnikov prostredníctvom akéhokoľvek legislatívneho, regulačného alebo administratívneho právneho úkonu, ktorým sa v medziach daného geografického územia:

- obmedzuje počet podnikov, ktoré môžu poskytovať služby alebo vykonávať určité činnosti ináč ako podľa objektívnych, proporcionálnych a nediskriminačných kritérií na dva alebo viaceré alebo
- určuje ináč ako na základe takýchto kritérií niekoľko konkurujúcich si podnikov ako oprávnených poskytovať služby alebo vykonávať určité činnosti alebo
- udeľuje podniku alebo podniku, a to ináč ako na základe spomínaných kritérií, právne alebo regulačné zvýhodnenie, ktoré podstatne ovplyvní schopnosť ktoréhokoľvek podniku poskytovať rovnaké služby alebo vykonávať rovnaké činnosti na tom istom geografickom území za rovnakých podmienok (čl. 2 písm. g) smernice).

Zostavené dňa:	Podpisový záznam člena štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo fyzickej osoby,	Podpisový záznam osoby zodpovednej za zostavenie účtovnej zvierky:	Podpisový záznam osoby zodpovednej za vedenie účtovníctva:
----------------	--	--	--

Schválené dňa:	ktorá je účtovnou jednotkou:		
----------------	------------------------------	--	--

Vysvetlivky k prehľadu peňažných tokov

.....

V opatrení k účtovnej zvierke teraz nasledujú vysvetlivky k štruktúre prehľadu peňažných tokov. My ich v tomto komentári neuvádzame, pretože sme v našej vzorovej účtovnej zvierke použili inú štruktúru prehľadu peňažných tokov.

.....

Príloha č. 4 k opatreniu č. 4455/2003-92**Zoznam preberaných právne záväzných aktov Európskej únie**

1. Štvrtá smernica Rady 78/660/EHS z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností, vychádzajúca z článku 54 ods. písm. g) zmluvy (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1) v znení smernice Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Rady 84/569/EHS z 27. novembra 1984 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Rady 89/666/EHS z 21. decembra 1989 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Rady 90/604/EHS z 8. novembra 1990 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Rady 90/605/EHS z 8. novembra 1990 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Rady 94/8/ES z 21. marca 1994 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Európskeho parlamentu a Rady 2001/65/ES z 27. septembra 2001 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Rady 2003/38/ES z 13. mája 2003 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Európskeho parlamentu a Rady 2003/51/ES z 18. júna 2003 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/46/ES zo 14. júna 2006 (Ú. v. EÚ L 224, 16.8.2006) a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/49/ES z 18. júna 2009 (Ú. v. EÚ L 164, 26. 6. 2009).

2. Smernica Komisie 2006/111/ES zo 16. novembra 2006 o transparentnosti finančných vzťahov členských štátov a verejných podnikov a o finančnej transparentnosti v niektorých podnikoch (kodifikované znenie) (Ú. v. EÚ L 318, 17.11.2006).

3. Siedma smernica Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1) v znení smernice Rady 89/666/EHS z 21. decembra 1989 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Rady 90/604/EHS z 8. novembra 1990 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Rady 90/605/EHS z 8. novembra 1990 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Európskeho parlamentu a Rady 2001/65/ES z 27. septembra 2001 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Európskeho parlamentu a Rady 2003/51/ES z 18. júna 2003 (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 17/zv. 1), smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/46/ES zo 14. júna 2006 (Ú. v. EÚ L 224, 16.8.2006) a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/49/ES z 18. júna 2009 (Ú. v. EÚ L 164, 26. 6. 2009).

Kontakt:

Richard Farkaš
partner, audit a accounting advisory
rfarkas@kpmg.sk
tel. 02 / 59984-111, 02 / 59984-600

Andrea Šikulová
senior manager, accounting advisory
asikulova@kpmg.sk
tel. 02 / 59984-111, 02 / 59984-412

Martina Kováčiková
supervisor, accounting advisory
mkovacikova@kpmg.sk
tel. 02 / 59984-111, 02 / 59984-422

© 2012 KPMG Slovensko spol. s r.o., slovenská spoločnosť s ručením obmedzeným a člen KPMG, siete nezávislých firiem pridružených ku KPMG International Cooperative, švajčiarskej právnickej osoby. Všetky práva vyhradené.

KPMG názov, logo a „cutting through complexity“ sú registrovanými obchodnými známkami alebo obchodnými známkami KPMG International.

KPMG na Slovensku je nezávislým členom medzinárodnej siete KPMG, ktorej členovia poskytujú profesionálne služby v oblasti auditu, daní a poradenstva. Na Slovensku pôsobí od roku 1991 a v súčasnosti zamestnáva takmer 300 ľudí a má 10 partnerov. Poskytuje širokú škálu auditorských, daňových a poradenských služieb mnohým domácim i zahraničným spoločnostiam vo väčšine hospodárskych odvetví. Dôležitým rozmerom činnosti KPMG na Slovensku je budovanie dlhodobých vzťahov s klientmi i zamestnancami. Naši ľudia vyznávajú hodnoty ako kvalita a profesionálna etika a našim klientom poskytujú služby podľa ich náročných očakávaní.

Informácie uvedené v tejto publikácii majú všeobecný charakter a nevzťahujú sa na okolnosti žiadnej konkrétnej fyzickej alebo právnickej osoby. Hoci našou snahou je poskytnúť presné a aktuálne informácie, ich aktuálnosť nemôžeme zaručiť aj v budúcnosti. Neodporúčame konať na základe týchto informácií bez príslušnej profesionálnej rady a dôkladnej analýzy konkrétnej situácie.

Kontakt/Contact us

Richard Farkaš

Partner, Audit

KPMG Slovensko spol. s r. o.

Dvořákovo nábřežie 10

811 02 Bratislava

T: +421 (0)2 59 98 41 11

E: rfarkas@kpmg.sk

www.kpmg.sk

