

1.4 Pohľadávky a záväzky v cudzej mene

1.4.1 Pohľadávky a záväzky z obchodného styku v cudzej mene

V účtovnej jednotke môžu vzniknúť aj pohľadávky voči odberateľom a záväzky voči dodávateľom, ktoré sa na základe účtovných dokladov oceňujú v cudzej mene. Ide predovšetkým o zúčtovacie vzťahy z obchodného styku so zahraničnými partnermi. V cudzej mene sa však môžu oceniť aj pohľadávky a záväzky medzi slovenskými subjektmi. Pohľadávky a záväzky vyjadrené v cudzej mene je účtovná jednotka povinná účtovať v cudzej mene aj v mene euro. Prepočet cudzej meny na menu euro sa uskutoční ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu, ktorým je **deň vzniku pohľadávky** a **deň vzniku záväzku**. Účtovná jednotka môže inkasovať pohľadávku v cudzej mene na bežný eurový účet, na devízový účet alebo do valutovej pokladnice a uhrádzať záväzky v cudzej mene z bežného eurového účtu, z devízového účtu alebo z valutovej pokladnice. V deň uskutočnenia účtovného prípadu, ktorým je **deň inkasa pohľadávky** a **deň úhrady záväzku** v cudzej mene, **vznikajú kurzové rozdiely, ktoré vplývajú na výsledok hospodárenia**.

Pri účtoch **pohľadávok** sa postupuje takto:

- **vznik pohľadávky** sa ocení *referenčným kurzom ECB, prípadne NBS* v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu,
- **inkaso pohľadávky** sa ocení v deň uskutočnenia účtovného prípadu v skutočnej výške, a to pri inkasovaní:
 - **na devízový účet** – použije sa *referenčný kurz ECB, prípadne NBS* platný v deň predchádzajúci dňu inkasa pohľadávky,
 - **na eurový účet** – použije sa *kurz komerčnej banky devíza nákup* v deň inkasa pohľadávky, t. j. v deň uskutočnenia účtovného prípadu,
 - **v hotovosti do valutovej pokladnice** – použije sa *referenčný kurz ECB, prípadne NBS* platný v deň predchádzajúci dňu inkasa pohľadávky,
- **konečný zostatok nezinkasovanej pohľadávky** ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka – na prepočet zostatku nezinkasovanej pohľadávky sa použije *referenčný kurz ECB, prípadne NBS* zo dňa, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

V účtovníctve podnikateľov sa môžeme v praxi často stretnúť aj vzájomným započítaním pohľadávok v cudzej mene, ako aj postúpením pohľadávok v cudzej mene. Platia pri nich tieto pravidlá prepočtu:

- **vzájomné započítanie pohľadávky** – dňom uskutočnenia účtovného prípadu je deň započítania pohľadávky uvedený v dohode o vzájomnom započítaní pohľadávok. Na prepočet započítavanej sumy v cudzej mene na menu euro sa použije *referenčný kurz ECB, prípadne NBS* platný v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu, t. j. dňu vzájomného započítania pohľadávok;
- **postúpenie pohľadávky** – dňom uskutočnenia účtovného prípadu je deň postúpenia pohľadávky uvedený v zmluve o postúpení pohľadávok. Na prepočet postúpenej sumy v cudzej mene na menu euro sa použije *referenčný kurz ECB, prípadne NBS* platný v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu, t. j. dňu postúpenia pohľadávky.

pokračovanie tabuľky

| P. č. | Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma v € | MD | D |
|-------|----------------|-------------------------------|-----------|-----|-----|
| 3. | IÚD | Doúčtovanie zostatkovej ceny | 100 000,- | 541 | 082 |
| 4. | IÚD | Vyradenie majetku z evidencie | 180 000,- | 082 | 022 |

2.3 Opravné položky k zásobám

Podľa § 18 ods. 5 postupov účtovania pre podnikateľov **opravná položka k zásobám** sa tvorí, ak je opodstatnené predpokladať, že budúce ekonomické úžitky zo zásob sú nižšie ako ich ocenenie v účtovníctve.

2.3.1 Odhad sumy opravnej položky k zásobám

Faktormi, ktoré by mohli **indikovať** vznik **opodstatneného predpokladu zníženia hodnoty** zásob, sú napr.:

- zmena situácie na trhu – pokles trhových, predajných cien zásob, zmeny technologických postupov, fyzická zastaranosť zásob,
- znehodnotenie, poškodenie zásob, ktoré nie je možné ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, spoľahlivo vyčíslieť,
- nízka obratovosť zásob, ktorých možnosť na ďalšie využitie je veľmi nízka,
- neistota, či účtovná jednotka zásoby vo svojej činnosti využije, či jej v budúcnosti prinesú očakávaný ekonomický úžitok, ktorý očakávala v čase obstarania zásob,
- neistota v súvislosti s finalizáciou zásob nedokončenej výroby,
- zvýšenie odhadovaných nákladov na dokončenie zásob,
- zvýšenie odhadovaných nákladov na uskutočnenie predaja,
- zmena podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky,
- a pod.

Podľa § 23 ods. 1 postupov účtovania pre podnikateľov, ak sa pri inventarizácii zistí, že úžitková hodnota zásob nezodpovedá ich oceneniu v účtovníctve, prírastky hodnoty sa neúčtujú (realizačný princíp), úbytky hodnoty sú predmetom analýzy, a ak nie je zníženie hodnoty definitívne, vytvára sa opravná položka (imparitný princíp). Ak obstarávacia cena (v prípade nakupovaných zásob) alebo vlastné náklady (v prípade zásob vytvorených vlastnou činnosťou) sú vyššie, ako budú ekonomické úžitky z ich predaja alebo použitia pre vlastné potreby účtovnej jednotky, napr. v dôsledku nepotrebnosti, nadbytočnosti, poklesu ich predajnej ceny alebo v dôsledku toho, že sa zvýšili náklady potrebné na ich dokončenie, vytvára sa opravná položka k týmto zásobám vo výške rozdielu medzi ich ocenením v účtovníctve a ich čistou realizačnou hodnotou.

Suma opravnej položky k zásobám = účtovná hodnota – čistá realizačná hodnota

3 REZERVY

Cieľom kapitoly je:

- ❖ charakterizovať rezervy a vysvetliť ich podstatu ako záväzkov s neistým časovým vymedzením alebo výškou,
- ❖ poukázať na rôzne hľadiská členenia rezerv v účtovníctve podnikateľov,
- ❖ uviesť účtovné zobrazenie rezerv v účtovníctve podnikateľov,
- ❖ na jednoduchých príkladoch objasniť výpočet a účtovanie jednotlivých skupín rezerv,
- ❖ prezentovať spôsob vykazovania rezerv v jednotlivých súčastiach účtovnej závierky.

3.1 Charakteristika rezerv


Rezervy sú podľa § 26 ods. 5 zákona o účtovníctve definované ako **záväzky s neistým časovým vymedzením alebo výškou**. Rezervy plnia v účtovníctve podnikateľov špecifickú funkciu, ktorou sa zabezpečuje **úplnosť účtovníctva**, ako aj **správne vykazovanie výsledku hospodárenia** v účtovníctve podnikateľov.

Rezervy sa účtujú počas účtovného obdobia aj ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka v súlade s účtovnými zásadami a účtovnými metódami.

Rezervy sú **druh záväzku**, ich osobitosťou však je, že **nesplňajú definíciu záväzku úplne**, t. j. vo všetkých atribútoch. Podľa postupov účtovania pre podnikateľov v § 19 ods. 1 sa rezerva definuje ako záväzok predstavujúci povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky, pričom ak nie je známa presná výška tohto záväzku, ocení sa odhadom v sume dostatočnej na splnenie existujúcej povinnosti ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka pri zohľadnení rizík a neistôt. Odlišnosť definície záväzku²⁴ a definície rezervy vyplýva z tabuľky 3.1.


²⁴ Podľa § 2 ods. 4 písm. b) zákona o účtovníctve: „Záväzkom sa rozumie existujúca povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky a dá sa spoľahlivo oceniť podľa § 24 až 28, vykazuje sa v účtovnej závierke v súvahe alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch.“

Obr. 3.2 Vybrané riadky zo súvahy malej účtovnej jednotky, veľkej účtovnej jednotky a subjektu verejného záujmu, v ktorých sa vykazujú účty dlhodobých rezerv

| UZPODV14_9 | | Súvaha | | DIČ | | IČO | |  | |
|---------------|--|----------------|-------------------------|--|--|-----|--|--|--|
| Úč POD 1 - 01 | | | | | | | | | |
| Označenie a | STRANA PASÍV b | Číslo riadku c | Bežné účtovné obdobie 4 | Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 5 | | | | | |
| B. | Závazky r. 102 + r. 118 + r. 121 + r. 122 + r. 136 + r. 139 + r. 140 | 101 | | | | | | | |
| B.II. | Dlhodobé rezervy r. 119 + r. 120 | 118 | | | | | | | |
| B.II.1. | Zákonné rezervy (451A) | 119 | | | | | | | |
| 2. | Ostatné rezervy (459A, 45XA) | 120 | | | | | | | |

Zdroj: Spracované podľa opatrenia o účtovnej závierke pre malé účtovné jednotky a opatrenia o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu.

Obr. 3.3 Vybrané riadky zo súvahy malej účtovnej jednotky, veľkej účtovnej jednotky a subjektu verejného záujmu, v ktorých sa vykazujú účty krátkodobých rezerv

| UZPODV14_9 | | Súvaha | | DIČ | | IČO | |  | |
|---------------|--|----------------|-------------------------|--|--|-----|--|--|--|
| Úč POD 1 - 01 | | | | | | | | | |
| Označenie a | STRANA PASÍV b | Číslo riadku c | Bežné účtovné obdobie 4 | Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 5 | | | | | |
| B. | Závazky r. 102 + r. 118 + r. 121 + r. 122 + r. 136 + r. 139 + r. 140 | 101 | | | | | | | |
| B.V. | Krátkodobé rezervy r. 137 + r. 138 | 136 | | | | | | | |
| B.V.1. | Zákonné rezervy (323A, 451A) | 137 | | | | | | | |
| 2. | Ostatné rezervy (323A, 32X, 459A, 45XA) | 138 | | | | | | | |

Zdroj: Spracované podľa opatrenia o účtovnej závierke pre malé účtovné jednotky a opatrenia o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu.

Vo výkaze ziskov a strát mikro účtovnej jednotky, malej účtovnej jednotky, veľkej účtovnej jednotky a subjektu verejného záujmu sa rezervy, ktoré sa účtujú súvzťažne s účtom nákladov, resp. ako zníženie výnosov pri rezerve na bonusy, rabaty, skontá a na vrátenie kúpnej ceny pri reklamácii, nevykazujú v samostatných riadkoch, ale sú súčasťou príslušných nákladových druhov. Je to z dôvodu, že tvorba rezerv na náklady sa účtuje na vecne príslušný nákladový účet.

V poznámkach účtovnej závierky mikro účtovnej jednotky (Príloha č. 1 Obsahová náplň poznámok) sa informácie o rezervách uvádzajú v Čl. II Informácie o prijatých postupoch, ods. 2, písm. e), kde sa vyžaduje uvádzať informácia o spôsobe oceňovania záväzkov vrátane rezerv.

V poznámkach účtovnej závierky malej účtovnej jednotky (Príloha č. 1 Obsahová náplň poznámok) sa informácie o rezervách uvádzajú v Čl. III Informácie o prijatých postupoch, ods. 4, písm. c), kde sa vyžaduje uvádzať informácia o spôsobe a určení ocenenia

Splatná daň z príjmov za účtovné obdobie a zdaňovacie obdobie predstavuje externý zúčtovací vzťah účtovnej jednotky voči miestne príslušnému daňovému úradu, ktorý sa účtuje na účte 341 – *Daň z príjmov*.

Odložená daň z príjmov predstavuje interný zúčtovací vzťah účtovnej jednotky, ktorý sa účtuje na účte 481 – *Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka*. O odloženej dani z príjmov musia účtovať účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť overiť účtovnú závierku audítorom⁵².

Splatná daň z príjmov je upravená v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“). Účtovná jednotka účtujúca v sústave podvojného účtovníctva, podnikateľský subjekt (právnická osoba) so sídlom na území Slovenskej republiky je daňovníkom (subjektom dane)⁵³ a platiteľom dane z príjmov právnickej osoby. Správcom dane je príslušný daňový úrad, do pôsobnosti ktorého účtovná jednotka patrí.

Predmetom splatnej dane z príjmov je podľa zákona o dani z príjmov príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka. Sadzba dane z príjmov právnických osôb od 1. 1. 2017 je v Slovenskej republike 21 %. Každá účtovná jednotka je povinná odo dňa, ako získala oprávnenie na vykonávanie podnikateľskej činnosti, zaregistrovať sa na miestne príslušnom daňovom úrade pre daň z príjmov. Daňový úrad prideli účtovnej jednotke pri registrácii daňové identifikačné číslo, tzv. DIČ. Toto číslo je účtovná jednotka povinná uvádzať na svojich účtovných dokladoch, ktoré budú zároveň daňovými dokladmi na účely dane z príjmov. Účtovná jednotka ako daňovník podáva daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie, ktoré je rovnaké ako účtovné obdobie.

Zúčtovacie vzťahy z titulu splatnej dane z príjmov sa účtujú na účte 341 – *Daň z príjmov*. Na strane Dal účtu 341 sa účtuje záväzok z titulu splatnej dane z príjmov voči daňovému úradu a na strane MD sa účtuje úhrada záväzku, prípadne pohľadávka voči daňovému úradu.

Splatná daň z príjmov predstavuje pre účtovnú jednotku **náklad**. Súvzťažné účty k účtu 341 na zaúčtovanie splatnej dane z príjmov sú v účtovej skupine 59 – **Dane z príjmov a prevodové účty**:

- 591 – *Splatná daň z príjmov*,
- 595 – *Dodatočné odvody dane z príjmov*.⁵⁴

Na strane Má dať účtu 341 – *Daň z príjmov* sa účtujú platené preddavky na daň z príjmov a nárok na vrátenie dane za predchádzajúce účtovné a zdaňovacie obdobia. Na strane Dal účtu 341 – *Daň z príjmov* sa účtuje daňová povinnosť účtovnej jednotky a dodatočné vyrubenia dane za predchádzajúce účtovné a zdaňovacie obdobia. Výsled-

⁵² Odloženej dani z príjmov sa v tejto kapitole nebudeme viac venovať, keďže odloženej dani je venovaná samostatná kapitola 7 Odložená daň z príjmov.

⁵³ Daňovníkom dane z príjmov právnických osôb môžu byť aj iné právnické osoby ako podnikateľské subjekty. Týmto subjektom sa v publikácii nebudeme venovať, keďže publikácia je venovaná len účtovníctvu podnikateľských subjektov.

⁵⁴ V účtovej skupine 59 sa nachádzajú ešte ďalšie dva účty. Účet 592 – *Odložená daň z príjmov*, na ktorom sa účtuje odložená daň z príjmov. Na účte 596 – *Prevod podielov na výsledku hospodárenia spoločníkom* sa účtuje v súvislosti s rozdelením výsledku hospodárenia vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo komanditármi v komanditnej spoločnosti.

| Účtovný prípad | MD | D |
|--|-----------|-----------|
| Nárok na dotáciu zo štátneho rozpočtu (z rozpočtu obce) na obstaranie pozemku, pričom podmienkou dotácie je, že sa na pozemku postaví budova | 346 (347) | 384 |
| Prijatie prostriedkov dotácie na bankový účet | 221 | 346 (347) |
| Nákup pozemku na výstavbu budovy na základe faktúry | 042 | 321 |
| Zaradenie pozemku do používania | 031 | 042 |
| Úhrada faktúry za pozemok | 321 | 221 |

Výnosy budúcich období spojené s dotáciou sa zúčtujú do výnosov bežného účtovného obdobia vo vecnej a v časovej súvislosti so zaúčtovaním odpisov postavenej a do používania zaradenej budovy.

Účtovná jednotka môže dotáciu dostať aj na **neodpisovaný majetok iný ako dlhodobý majetok**. Týmto majetkom môže byť napr. materiál, zásoby vlastnej výroby, pričom dotácia môže byť určená na kúpu alebo zhotovenie tohto majetku.

Nárok na dotáciu neodpisovaného majetku iného ako dlhodobý majetok sa účtuje na strane Má dať účtu 346 – *Dotácie zo štátneho rozpočtu* alebo 347 – *Ostatné dotácie* podľa poskytovateľa dotácie so súvťažným zápisom na účte 384 – *Výnosy budúcich období*. Výnos sa zaúčtuje v účtovnom období, v ktorom vznikol súvisiaci náklad. Súvisiacim nákladom môže byť napr. spotreba majetku, zníženie stavu zásob vlastnej výroby z dôvodu predaja, náklad na vyradenie majetku z účtovníctva.

| Účtovný prípad | MD | D |
|--|-----------|-----------|
| Nárok na dotáciu na materiál zo štátneho rozpočtu (z rozpočtu obce) | 346 (347) | 384 |
| Faktúra za nakúpený materiál (<i>Zásoby sú účtované spôsobom A</i>) | 111 | 321 |
| Prevzatie materiálu na sklad v obstarávacej cene | 112 | 111 |
| Spotreba materiálu do výroby | 501 | 112 |
| Zúčtovanie alikvotnej časti výnosov budúcich období (vo výške spotreby materiálu) do výnosov bežného účtovného obdobia | 384 | 648 |
| Pripísanie prostriedkov dotácie na bankový účet | 221 | 346 (347) |

Zúčtovanie výnosov budúcich účtovných období sa môže uskutočniť, len ak vznikli súvisiace náklady s majetkom (napr. spotreba materiálu). Aj pri dotácii na neodpisovaný majetok môže vzniknúť situácia, že nárok na dotáciu a príjem peňažných prostriedkov dotácie sa neuskutoční v rovnakom účtovnom období. Účtovná jednotka by v tejto situácii postupovala rovnako ako pri odpisovanom majetku, na konci účtovného obdobia by vykázala konečný zostatok (pohľadávku) na účte 346 – *Dotácie zo štátneho rozpočtu* alebo na účte 347 – *Ostatné dotácie*.

Komodity sa pri obstaraní oceňujú reálnou hodnotou, ktorú tvorí tržobná cena komodity, a ak náklady na dopravu kúpenej komodity z miesta jej uloženia na účely obchodovania na komoditnej burze na miesto jej použitia u kupujúceho nie sú zanedbateľné, pripočítajú sa k tržobnej cene komodity [§ 27 ods. 3 písm. b) zákona o účtovníctve]. Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa účtuje o zmene reálnej hodnoty komodít, pričom ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa komodity oceňujú tržobnou cenou [§ 27 ods. 1 písm. f) zákona o účtovníctve].

Podľa postupov účtovania pre podnikateľov sa komodity považujú za krátkodobý finančný majetok (§ 17 ods. 10 postupov účtovania pre podnikateľov).

Pri účtovaní o zmene reálnej hodnoty **komodít, s ktorými sa obchoduje na verejnom trhu**, sa postupuje v závislosti od komodity. Napríklad o emisných kvótach sa účtuje na účte vytvorenou účtovnou jednotkou v účtovej skupine 25 – *Krátkodobý finančný majetok*. V § 30b postupov účtovania pre podnikateľov sa odporúča, aby si účtovné jednotky v tejto účtovej skupine vytvorili napr. účet 254 – *Emisné kvóty*.

Zmena reálnej hodnoty **emisných kvót** určených na obchodovanie sa účtuje takto:

- zníženie reálnej hodnoty** emisných kvót nakúpených na účel predaja sa účtuje na stranu Dal účtu 254 – *Emisné kvóty* so súvťažným zápisom na stranu Má dať účtu 564 – *Náklady na precenenie cenných papierov*;
- zvýšenie reálnej hodnoty** emisných kvót nakúpených na účel predaja sa účtuje na stranu Má dať účtu 254 – *Emisné kvóty* so súvťažným zápisom na stranu Dal účtu 664 – *Výnosy z precenenia cenných papierov*.

| Účtovný prípad | MD | D |
|---|-----|-----|
| Zmena reálnej hodnoty komodity, napr. emisných kvót určených na obchodovanie: | | |
| a) zníženie reálnej hodnoty | 564 | 254 |
| b) zvýšenie reálnej hodnoty | 254 | 664 |

➤ PRÍKLAD 6/1

Účtovná jednotka kúpila na komoditnej burze emisné kvóty na oxid uhličitý v sume 20 000 € (20 €/1 t). Ku dňu, ku ktorému zostavuje účtovnú závierku, sa na komoditnej burze obchodovali emisné kvóty na oxid uhličitý v cene 21 €/1 t.

V súvislosti s emisnými kvótami bude účtovná jednotka účtovať tieto účtovné prípady:

| P. č. | Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma v € | MD | D |
|-------|----------------|---|----------|-----|-----|
| 1. | IÚD | Nákup emisných kvót na obchodovanie ocenených v reálnej hodnote (tržobnej cene) | 20 000,- | 259 | 325 |
| 2. | IÚD | Zaučtovanie emisných kvót na účet majetku ocenených v reálnej hodnote (tržobnej cene) | 20 000,- | 254 | 259 |

Vykazovanie základných účtov, ktoré sa používajú pri účtovaní o virtuálnej mene, v súvahe a vo výkaze ziskov a strát malej účtovnej jednotky, veľkej účtovnej jednotky a subjektu verejného záujmu:

| Strana aktív | Súvaha | Strana pasív | Náklady | Výkaz ziskov a strát | Výnosy |
|----------------------|--------|--------------|--------------------------------|-------------------------------|--------|
| 258 - Virtuálna mena | | | 568 - Ostatné finančné náklady | 668 - Ostatné finančné výnosy | |

Zhrnutie

V Slovenskej republike sa ako základný princíp oceňovania uplatňuje princíp historickej ceny, to znamená, že majetok a záväzky sa oceňujú obstarávacou cenou, vlastnými nákladmi a menovitou hodnotou. Majetok, prípadne záväzky, ktoré pri obstaraní neboli ocenené obstarávacou cenou, vlastnými nákladmi alebo menovitou hodnotou, sa ocenia reálnou hodnotou (*fair value*). Dňom ocenenia reálnou hodnotou je deň uskutočnenia účtovného prípadu (prvotné ocenenie), deň, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (nasledujúce ocenenie), a iný deň v priebehu účtovného obdobia, ak sa to vyžaduje podľa osobitného predpisu.

Na účely zákona o účtovníctve sa reálnou hodnotou jednotlivej zložky majetku alebo záväzkov, alebo súboru rovnorodých zložiek majetku alebo súboru rovnorodých zložiek záväzkov rozumie:

- trhová cena,
- hodnota zistená oceňovacím modelom, ktorý využíva prevažne informácie z operácií alebo z kotácií na aktívnom trhu, ak nie je cena podľa písmena a) známa,
- hodnota zistená oceňovacím modelom, ktorý využíva prevažne informácie z operácií alebo z kotácií na inom ako aktívnom trhu, ak nie sú na aktívnom trhu informácie, ktoré by bolo možné použiť v oceňovacom modeli podľa písmena b), alebo
- posudok znalca, t. j. ocenenie stanovené posudkom znalca v prípade, že pre oceňovanú položku majetku nemožno zistiť jej reálnu hodnotu podľa písmen a) až c), alebo pre oceňovanú položku majetku nie je dostupný oceňovací model odhadujúci s postačujúcou spoľahlivosťou cenu majetku, za ktorú by sa v danom čase predal, alebo jeho použitie by vyžadovalo od účtovnej jednotky vynaloženie neprimeraného úsilia alebo nákladov v pomere k prínosom jeho použitia pre kvalitu zobrazenia finančnej pozície (finančnej situácie) účtovnej jednotky v účtovnej závierke.

Ak nemožno spoľahlivo určiť reálnu hodnotu, ocenenie reálnou hodnotou sa ku dňu ocenenia nevykoná.

Inventúrny súpis môže vyzerať napr. takto:

Obr. 8.1 Vzor inventúrneho súpisu dlhodobého hmotného majetku

| Organizácia (pečiatka) XYZ, s. r. o. Zelená 11 800 00 Bratislava | | | Inventúrny súpis dlhodobého hmotného majetku ku dňu: 31. 12. 201X Číslo strany: 1 | |
|--|-------------------------|--|--|--|
| Útvar: | | | Druh a dôvod inventúry: riadna | |
| Riadok číslo | Inventárne číslo | Názov - typ | Obstarávacía cena v € | Poznámka |
| 1 | DNM 01 | Softvér na vedenie účtovníctva | 2 500,- | |
| 2 | DNM 02 | Softvér na spracovanie miezd | 3 000,- | |
| 3 | DHM 01 | Škoda Octavia BL000AA | 8 900,- | |
| 4 | DHM 02 | Škoda Fabia BL001AA | 9 200,- | |
| 5 | DHM 03 | PC zostava DELL | 1 800,- | |
| 6 | DHM 04 | Multifunkčné zariadenie HP | 1 900,- | |
| 7 | DHM 05 | Administratívna budova | 54 000,- | |
| 8 | DHM 06 | Šijací stroj Toyota 3 ks | 6 000,- | |
| 9 | DHM 07 | Šijací stroj Singer 4 ks | 7 200,- | |
| 10 | DHM 08 | Maxiket Economy obšívacia | 2 400,- | |
| 11 | DHM 09 | Žehliaci stroj | 1 900,- | |
| 12 | DHM 10 | Kartotéková skriňa | 1 780,- | |
| 13 | DHM 11 | Pozemky | 20 000,- | |
| 14 | DHM 12 | Obraz „Tatry“ | 2 450,- | |
| Vyhotovil: | | Predsa inventarizačnej komisie | Členovia inventarizačnej komisie | Zodpovedný pracovník |
| Zelený 31. 12. 201x <i>Zelený</i> Meno, dátum, podpis | | Zelený 31. 12. 201x <i>Zelený</i> Meno, dátum, podpis | Modrý <i>Modrý</i> Biely <i>Biely</i> 31. 12. 201x Meno, dátum, podpis | Zelený 31. 12. 201x <i>Zelený</i> Meno, dátum, podpis |

Zdroj: Vlastné spracovanie.

6. Inventarizačné rozdiely a spôsoby ich usporiadania

Inventarizačný rozdiel vznikne porovnaním skutočného stavu majetku a záväzkov zistených inventúrou a zaznamenaných v inventúrnych súpisoch so stavom zaúčtovaným v účtovníctve.

Manko vznikne, ak je skutočný stav nižší ako stav v účtovníctve a rozdiel nemožno preukázať účtovným záznamom. Schodok predstavuje rozdiel medzi skutočným stavom peňažných prostriedkov a cenín zisteným inventúrou, ktorý je nižší ako stav zaúčtovaný v účtovníctve a tento rozdiel nemožno preukázať účtovným záznamom. Prebytok vzniká, ak je skutočný stav vyšší ako stav zaúčtovaný v účtovníctve a tento rozdiel nemožno preukázať účtovným záznamom.

Za inventarizačný rozdiel sa nepovažujú:

- Preukázateľné zámery, nesprávnosti alebo chyby v účtovnej evidencii spôsobené uvedením nesprávneho množstva alebo jednotkovej ceny materiálu, chyby spôsobené nesprávnym účtovaním. Tento typ chýb sa odstráni ešte v priebehu inventarizačných prác účtovnou opravou. Ak sa tieto chyby zistia až po skončení inventarizácie, účtovne sa opravujú po jej skončení a táto skutočnosť sa uvedie v inventarizačnom zápise, ku ktorému sa doložia kópie účtovných záznamov, z ktorých vznikli a upraví sa zistený inventarizačný rozdiel.
- Normy prirodzených úbytkov zásob vznikajúce pri skladovaní, výrobe, odbyte zásob na základe technologického procesu alebo prirodzených fyzikálnych alebo chemických vlastností zásob (vysychanie, rozprášenie a pod.), ktoré sú uvedené v samostatnom vnútornom predpise o normách prirodzených úbytkov zásob.
- Rozdiely vyplývajúce z úpravy ocenenia majetku podľa § 26 a § 27 zákona o účtovníctve.
- Opraviteľné poškodenie majetku, ktoré sa vyjadrí zaúčtovaním tvorby opravnej položky k majetku.

O návrhu na usporiadanie inventarizačných rozdielov rozhoduje konateľ spoločnosti. Za deň skončenia inventarizácie sa považuje deň rozhodnutia o usporiadaní inventarizačných rozdielov. Inventarizačné rozdiely sa zaúčtujú len na základe riadnych dokladov vystavených na podklade inventarizačného zápisu schváleného konateľom spoločnosti, a to do účtovného obdobia, za ktoré sa inventarizáciou overuje stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov.

Účtovanie inventarizačných rozdielov upravuje Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.

7. Záverečné ustanovenia

Vedúci ekonomického úseku vypracuje návrh harmonogramu riadnej inventarizácie v spoločnosti podľa tohto vnútorného predpisu, návrh zloženia inventarizačnej komisie a predloží ich na schválenie konateľovi spoločnosti najneskôr do 31. augusta bežného účtovného obdobia, za ktoré sa bude uskutočňovať inventari-