

1.3.11 Schvaľovanie úctovnej závierky zostavenej podľa IFRS v znení prijatom EÚ valným zhromaždením

Táto publikácia sa venuje obchodným spoločnostiam, preto sa v tejto kapitole budeme venovať schvaľovaniu ÚZ obchodných spoločností. Úctovnej závierky zostavenej podľa IFRS v znení prijatom EÚ, ktorá je **štatutárnou** úctovnou závierkou. Nie takou, ktorú by obchodné spoločnosti zostavili dobrovoľne, popri jej štatutárnej úctovnej závierke.

Úctovnú závierku **schvaľuje najvyšší orgán spoločnosti**, a tým v prípade obchodných spoločností je pri:

- akciovej spoločnosti – valné zhromaždenie,
- jednoduchej spoločnosti na akcie – valné zhromaždenie,
- spoločnosti s ručením obmedzeným – valné zhromaždenie,
- komanditnej spoločnosti – mala by to riešiť spoločenská zmluva, väčšinou sú to spoločníci,
- verejnej obchodnej spoločnosti – mala by to riešiť spoločenská zmluva, väčšinou sú to spoločníci.

Pozri aj kapitolu 17.13.22.1.

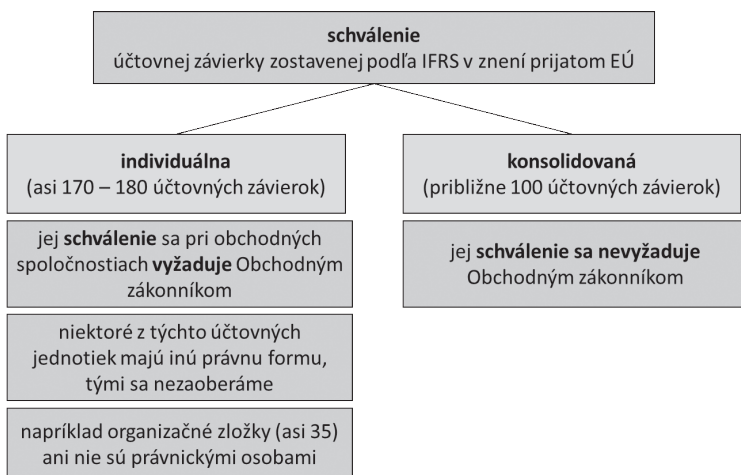
K **lehotám** na schválenie úctovnej závierky pozri kapitolu 23. K schvaľovaniu úctovných závierok obchodných spoločností **všeobecne** pozri aj kapitolu 17.13.22.

V kapitole 1.3.5 sme uviedli, že v súčasnosti sa v SR zostavuje podľa IFRS v znení prijatom EÚ:

- približne 100 štatutárných konsolidovaných ÚZ,
- približne 170 – 180 štatutárných individuálnych ÚZ.

Konsolidovaná ÚZ nemusí byť schválená najvyšším orgánom spoločnosti. ObZ to nevyžaduje. Z toho vyplýva, že tých približne 100 konsolidovaných ÚZ nemusí byť schválených najvyšším orgánom spoločnosti. Musí byť zostavených a podpísaných štatutárnym orgánom, to áno, ale podľa ObZ nemusí byť schválených najvyšším orgánom spoločnosti. Ich schválenie týmto orgánom však môžu vyžadovať stanovy, spoločenská zmluva alebo iné korporátne dokumenty spoločnosti, preto je potrebné pozrieť si aj tie.

Individuálna ÚZ obchodných spoločností **musí byť schválená** najvyšším orgánom spoločnosti. Vyžaduje to ObZ. Nie všetky z tých 170 – 180 ÚZ však majú právnu formu obchodnej spoločnosti. Väčšina áno, ale nie všetky. Napríklad je medzi nimi aj asi 35 organizačných zložiek, a tie valné zhromaždenie nemajú. Nie sú právnickými osobami. Nemajú ani spoločníkov (keďže nie sú spoločnosťami), majú tzv. zriaďovateľov. Toho, kto ich zriadil a koho súčasťou sú. Otázkou preto je, či ich úctovnú závierku nemá povinnosť schváliť ich zriaďovateľ. Odpoveď je nie, podľa našich vedomostí slovenské právne predpisy to nevyžadujú. Pozri aj kapitolu 23.



V súvislosti so schvaľovaním ÚZ považujeme za potrebné zmieniť sa o **prechode** zo slovenských účtovných predpisov na IFRS v znení prijatom EÚ. Teda o prechode:

- od ÚZ zostavenej podľa slovenských účtovných predpisov,
- k ÚZ zostavenej podľa IFRS v znení prijatom EÚ.

Je to situácia, keď ÚJ doteraz zostavovala svoju **štatutárnu individuálnu** ÚZ podľa slovenských účtovných predpisov (povedzme až do roku 08, vrátane), a od roku 09 ju bude zostavovať podľa IFRS v znení prijatom EÚ.

- **Štatutárnych konsolidovaných ÚZ sa to netýka**, pretože tie sa všetky zostavujú podľa IFRS v znení prijatom EÚ. Slovenské účtovné predpisy pre konsolidovanú ÚZ neexistujú.

Uvádzame to preto v súvislosti so **schvaľovaním** ÚZ, pretože valné zhromaždenie bude schvaľovať ÚZ:

- za rok 08 zostavenú ešte podľa slovenských účtovných predpisov, ale
- za rok 09 zostavenú už podľa IFRS v znení prijatom EÚ.

Všeobecne sa dajú rozdiely medzi ľubovoľnými dvomi účtovnými predpismi (či porovnáваме slovenské a IFRS, české a IFRS, nemecké a IFRS, slovenské a české, slovenské a nemecké, slovenské a US GAAP, IFRS a US GAAP a pod.) rozdeliť do **štyroch skupín**. Tri z týchto štyroch skupín majú vplyv na to, čo je vykázané na strane aktív (majetok, angl. *assets*) a pasív (záväzky, angl. *liabilities*) a v akej výške, a teda majú vplyv aj na **vlastné imanie** (angl. *equity*) ako ich rozdiel. Posledná skupina vplyv na vlastné imanie nemá.

úprava	opis úpravy	vplyv na vlastné imanie
<i>recognition</i> (aktivácia / „pasivácia“)	podľa slovenských účtovných predpisov nie sú majetok / záväzky <i>recognised</i> (aktivované / „pasivované“), podľa IFRS/EÚ áno	áno
<i>no recognition</i> (neaktivácia / „nepasivácia“)	podľa slovenských účtovných predpisov sú majetok / záväzky <i>recognised</i> (aktivované / „pasivované“), podľa IFRS/EÚ nie sú	áno
<i>measurement</i> (ocenenie)	podľa slovenských účtovných predpisov a aj IFRS/EÚ sú majetok / záväzky <i>recognised</i> (aktivované / „pasivované“), ale sú ináč ocenené	áno
<i>reclassification</i> (vykazovanie)	podľa slovenských účtovných predpisov a aj IFRS/EÚ sú majetok / záväzky <i>recognised</i> (aktivované / „pasivované“), a aj rovnako ocenené, ale sú ináč vykázané	nie

Ospravedľujeme sa za pojem „pasivácia“, ktorý tu používame výlučne z metodických dôvodov. V slovenčine takýto pojem neexistuje. Používame ho tu ako zrkadlový, párový pojem k pojmu aktivácia. Keď sa niečo musí uviesť na strane aktív súvahy, keď sa to niečo nesmie nechať v nákladoch, ale musí sa presunúť z nákladov do súvahy, ide o aktiváciu. Napríklad nemecká odborná terminológia rozlišuje pojmy *Aktivierung* a *Passivierung* (ako dva párové pojmy), angličtina používa len pojem *recognition* (teda nemá párové pojmy, má len jeden pojem; niekedy sa prekladá ako uznanie alebo zaúčtovanie či vykázanie, podľa kontextu) pre obidva prípady, aj pre majetok, aj pre záväzky (niekedy pre *recognition* majetku používa *capitalisation*, teda kapitalizácia). Pojem „pasivácia“ však používame preto, aby sme zdôraznili, že ide o zrkadlový obraz aktivácie, o párový pojem k pojmu aktivácia.

2.3 Finančné a manažérske účtovníctvo, bežné účtovníctvo (vedenie účtovníctva) a účtovná závierka

Zdrojom informácií pre spracovanie tejto časti bola najmä:

- kapitola 1.2 publikácie ŠLOSÁROVÁ, A. a kolektív. 2016. *Účtovníctvo. Druhé, prepracované a doplnené vydanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016,
- kapitola 1.1 publikácie ŠLOSÁROVÁ, A. – BLAHUŠIAKOVÁ, M. 2020. *Analýza účtovnej závierky. Druhé vydanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2020.

O informácie z účtovníctva sa zaujímajú rôzni **používatelia** (angl. *users*):

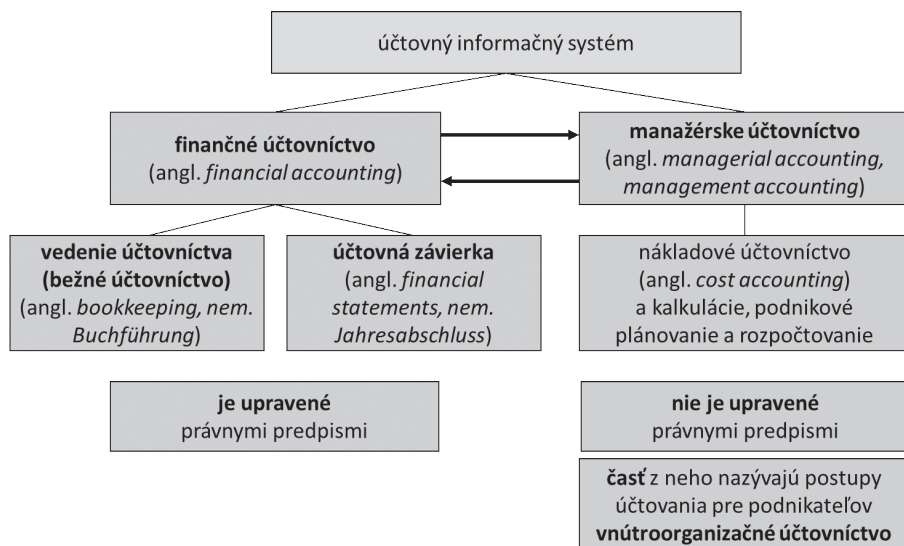
- **interní** – napr. manažéri, investori (ktorí sú súčasne manažéri),
- **externí** – napr. investori (ktorí nie sú súčasne manažéri), zamestnanci, finanční veritelia, dodávatelia a iní obchodní veritelia, zákazníci (odberatelia), vláda, štátne a samosprávne orgány, verejnosť, konkurenčné podniky.

Manažment ÚJ potrebuje viac informácií z účtovníctva ako ostatní používatelia a tieto informácie sú aj špecifické a podrobnejšie. Rozdiel v informačných potrebách interných a externých užívateľov viedol k vzniku **dvoch zložiek účtovného informačného systému**:

- **Manažérskeho účtovníctva** (angl. *managerial accounting, management accounting*) – poskytuje ekonomické informácie, ktoré potrebujú **interní používatelia** – riadiaci pracovníci na rozhodovanie a kontrolu nimi riadených procesov. Najdôležitejšou úlohou vedenia podniku je stanoviť ciele podniku a zabezpečiť, aby boli splnené. Na stanovenie týchto cieľov musí mať manažment informácie o budúcom vývoji, napr. o hodnotení očakávaných budúcich výsledkov vyplývajúcich z prijatia konkrétnej stratégie podniku. Keď sú stanovené ciele, je nutné zisťovať ich plnenie a vedenie podniku musí vykonávať opatrenia nutné na ich dosiahnutie. Na to treba porovnávať údaje o skutočných výsledkoch, ktoré poskytuje účtovníctvo, s predpokladanými údajmi. Ak je medzi skutočnými a predpokladanými údajmi rozdiel, vedúci pracovníci na podklade skutočných údajov účtovníctva analyzujú, prečo došlo k rozdielom a vykonávajú príslušné kroky k náprave. Manažéri, ktorí majú právomoc riadiť a kontrolovať činnosť podniku, si určujú rozsah, obsah, periodicitu i formu účtovných informácií, ktoré sú im predkladané. Preto môžu existovať v praxi rôzne varianty manažérskeho účtovníctva, a to aj v podnikoch s podobným charakterom činnosti. Účtovná jednotka vypracúva rôzne prehľady a tabuľky podľa vlastných potrieb manažérov. Súčasťou manažérskeho účtovníctva sú napr. **nákladové účtovníctvo** (angl. *cost accounting*), **predbežné a výsledné kalkulácie, podnikové plánovanie a rozpočtovanie**.
 - Manažérske účtovníctvo využíva aj informácie finančného účtovníctva. Na druhej strane sa informácie zaznamenávajú v manažérskom účtovníctve, ak to vyžaduje právna úprava, zaznamenávajú aj vo finančnom účtovníctve, teda účtuje sa o nich, napr. ocenenie výrobkov vo vlastných nákladoch vyčíslených kalkuláciou. Medzi finančným účtovníctvom a manažérskym účtovníctvom je teda **obojsmerné prepojenie**.
 - Súčasná slovenská právna úprava nazýva tú časť manažérskeho účtovníctva, z ktorej sa čerpajú informácie pre finančné účtovníctvo, **vnútroorganizačné účtovníctvo** (§ 6 PÚ).
- **Finančného účtovníctva** (angl. *financial accounting*) – poskytuje ekonomické informácie, ktoré slúžia primárne na rozhodovanie sa **externým používateľom**. Sú však užitočné aj pre manažérov.
 - Externí používatelia majú k dispozícii v porovnaní s vedením podniku menej podrobné informácie. Úlohou finančného účtovníctva je poskytovať podklady, ktoré sú potrebné na posúdenie finančnej situácie ÚJ, informovať o výsledku hospodárenia ÚJ (zisku alebo strate) a o schopnosti ÚJ generovať vo svojej činnosti peňažné prostriedky (angl. *cash*).
 - Finančné účtovníctvo zahŕňa **vedenie účtovníctva** (angl. *bookkeeping, nem. Buchführung*) a **účtovnú závierku** (angl. *financial statements, nem. Jahresabschluss*). Vedenie účtovníctva (nazývané aj **bežné**

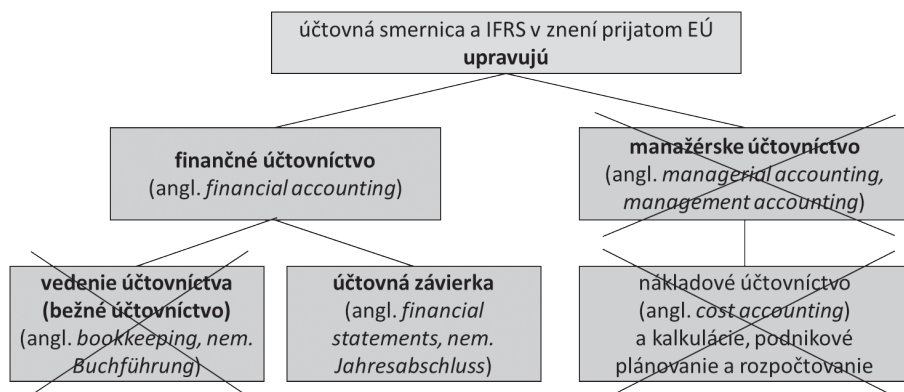
účetníctvo) znamená formalizované systematické účtovanie účtovných prípadov na začiatku, počas a na konci účtovného obdobia. Každá ÚJ zostavuje k poslednému dňu účtovného obdobia **účtovné výkazy**, nazvané **účtovná závierka**, v ktorej sa prezentujú sumarizované ekonomické informácie o ÚJ s požadovaným obsahom a v predpísanom formáte. Preto je finančné účetníctvo **upravené právnymi predpismi**. Príslušným orgánom je v Slovenskej republike **Ministerstvo financií**. K právnej úprave účetníctva v SR a EÚ pozri kapitolu 1.

- Informácie **finančného účetníctva** mapujú **minulosť**, sú to informácie o skutočnostiach, ktoré už nastali. V účtovnej závierke sa prezentujú nie plánované, ale skutočné informácie. To však neznamená, že ÚJ nie je pre používateľov užitočná. Informácie o minulosti môžu byť návodom pre budúcnosť.



Slovenské účtovné predpisy vychádzajú z **účtovnej smernice**, ako sme uviedli v kapitole 1.1. Účtovná smernica neupravuje vedenie účetníctva, upravuje len ÚZ. Úpravu vedenia účetníctva prenecháva na členské štáty. Manažérske účetníctvo neupravuje.

Časť účtovných závierok sa v SR zostavuje podľa **IFRS v znení prijatom EÚ**, ako sme uviedli v kapitole 1.3. Ani tieto, podobne ako účtovná smernica, neupravujú vedenie účetníctva, upravujú len ÚZ. Manažérske účetníctvo neupravujú.



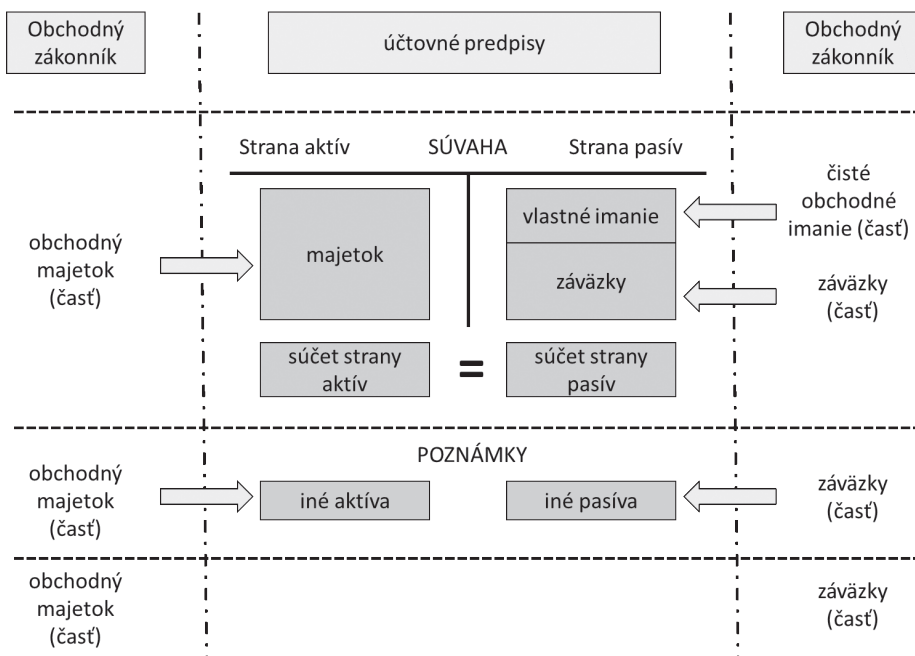
(angl. *onerous contract*, nem. *drohende Verluste aus schwebenden Geschäften*), v takomto prípade je na túto stratu potrebné vytvoriť rezervu; § 19 ods. 7 písm. u) PÚ, pozri aj kapitolu 17.15];

- **záväzky (účtovné)** sú podmnožinou záväzkov podľa ObZ, pretože nie všetky záväzky podľa ObZ spĺňajú charakteristiky záväzkov z hľadiska účtovníctva. Predmetom účtovníctva nie je napríklad záväzok dlžníka konať, niečoho sa zdržať alebo niečo trpieť; zrkadlovo ako v predchádzajúcom odseku.

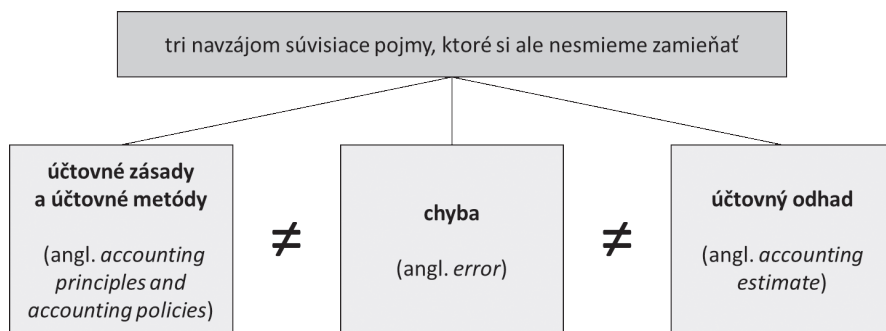
Pri určitom zjednodušení sa dá povedať, že **vlastné imanie** je **účtovným** vyjadrením **čistého obchodného imania**, alebo, inými slovami, **čisté obchodné imanie** vyjadrené **v účtovníctve** predstavuje **vlastné imanie**.

Časť čistého obchodného imania **zostáva nevykázaná v súvahe**, a teda nie je súčasťou vlastného imania. Je to tá časť obchodného majetku, ktorá nespĺňa definíciu majetku (účtovného) a tá časť záväzkov (podľa ObZ), ktorá nespĺňa definíciu záväzkov (účtovných). Z tejto časti:

- časť sa vzťahuje k iným aktívam a iným pasívam, teda k tej časti obchodného majetku a záväzkov, ktoré sa uvádzajú aspoň v poznámkach ako tretej súčasťi účtovnej závierky,
- zostávajúca časť sa vzťahuje k tej časti obchodného majetku a záväzkov, ktoré vôbec nie sú predmetom účtovníctva, a teda nevykazujú sa ani v súvahe, ani sa neuvádzajú v poznámkach.

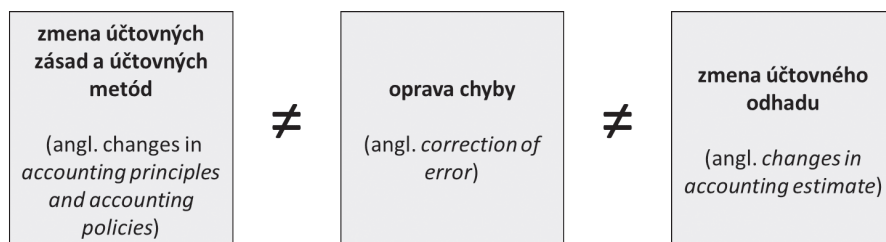


Uvedme si príklad. Spoločnosť A je novou spoločnosťou. Na strane aktív má vykázané peniaze vo výške 100, ktoré boli predmetom peňažného vkladu. Na strane pasív má vykázané základné imanie v rovnakej výške. Vlastné imanie je totožné so základným imaním. Zatiaľ nič nenakupovala a ani nevyvíjala žiadnu inú činnosť. Jej súvaha vyzerá nasledovne:



V tejto súvislosti budeme analyzovať:

- zmenu účtovných zásad a účtovných metód,
 - opravu chyby,
 - zmenu účtovného odhadu,
- a zistíme, že si ich tiež nesmieme zamieňať, pretože ich podstata je iná.



10.1 Zmena účtovných zásad a účtovných metód

Zmena účtovných zásad a účtovných metód súvisí so zásadou **vecnej kontinuity** (pozri kapitolu 9.8) a zásadou **porovnateľnosti** (pozri kapitolu 9.7).

10.1.1 Nahradenie jednej prípustnej účtovnej zásady a účtovnej metódy inou prípustnou účtovnou zásadou a účtovnou metódou

Najskôr si musíme povedať, čo to zmena účtovnej zásady a účtovnej metódy je. Vo všeobecnosti to musí byť stav, keď sa:

- **jedna prípustná** účtovná zásada a účtovná metóda nahradí
- **inou prípustnou** účtovnou zásadou a účtovnou metódou.

Ak by išlo o nahradenie nejakej **neprípustnej** účtovnej zásady a účtovnej metódy **prípustnou**, potom by nešlo o zmenu účtovnej zásady a účtovnej metódy, ale o **opravu chyby**. A naopak, ak by išlo o nahradenie nejakej **prípustnej** účtovnej zásady a účtovnej metódy **neprípustnou**, potom by nešlo o zmenu účtovnej zásady a účtovnej metódy, ale ÚJ by sa týmto **dopustila chyby**. A do tretice, nech to máme úplné, ak by išlo o nahradenie jednej **neprípustnej** účtovnej zásady a účtovnej metódy inou **neprípustnou**, potom by išlo o **pokračovanie v chybe**, len inej než doteraz.

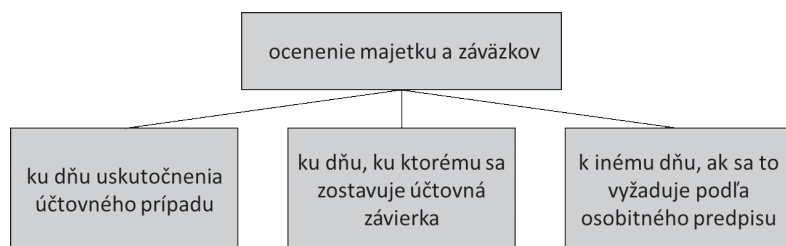
11 OCEŇOVANIE MAJETKU A ZÁVÄZKOV

V súvahe sú vykázané jednotlivé položky majetku a záväzkov, a vlastné imanie ako ich rozdiel. Každá z položiek majetku a záväzkov sa oceňuje nejakou veľičinou, ktorú **účtovná smernica** nazýva **oceňovacia základňa** (angl. *measurement basis*, nem. *Bewertungsgrundlage*).

Oceňovaniu historickými nákladmi (obstarávacía cena a vlastné náklady) a alternatívnymi oceňovacími základňami (precenenie neobežného majetku smerom nahor, reálna hodnota alebo podobná hodnota) podľa účtovnej smernice sme sa venovali v kapitole 9.10.

Pri oceňovaní majetku a záväzkov je dôležité rozlišovať tieto dni (§ 24 ods. 1 ZoÚ):

- deň uskutočnenia účtovného prípadu (odkaz je na § 25),
- deň, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (odkaz je na § 27),
- iný deň, ak sa to vyžaduje podľa osobitného predpisu (odkaz je napríklad na zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách, zákon č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a na zákon č. 594/2003 Z. z. o kolektívnom investovaní); tento deň nebudeme v ďalšom texte analyzovať.



V ustanoveniach § 24 ods. 1 ZoÚ sú odkazy síce len na § 25 a § 27, ale v skutočnosti túto problematiku upravujú aj iné ustanovenia zákona o účtovníctve a tiež ustanovenia postupov účtovania. Niektorými z nich sa budeme zaoberať v kapitole 11.1 a 11.2.

K oceneniu majetku a záväzkov pozri aj kapitolu 9 v publikácii ŠLOSÁROVÁ, A. a kolektív. 2016. *Účtovníctvo. Druhé, prepracované a doplnené vydanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016.

11.1 Ocenenie ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu

Deň uskutočnenia účtovného prípadu sme analyzovali v kapitole 2.2.

Ustanovenia § 25 ZoÚ o ocenení majetku a záväzkov ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu neupravujú všetky možné **účtovné prípady**, ktorými môžu byť napríklad:

- **prírastky** majetku a záväzkov do súvahy, t. j. keď sa majetok a záväzky prvýkrát dostávajú do súvahy, sú aktivované a „pasivované“, sú prvotne zaúčtované,
- **následné zmeny v ocenení** tohto, v súvahe už vykázaného majetku a záväzkov (odpisy, opravné položky, kurzové rozdiely z prepočtu k 31. decembru, precenenie na reálnu hodnotu, precenenie na hodnotu zistenú metódou vlastného imania a pod.),

16.2 Zjednodušené ocenenie úbytku (vážený aritmetický priemer, metóda FIFO)

Podobne ako to poznáme pri účtovaní **úbytku** zásob, cenných papierov a virtuálnej meny (§ 25 ods. 5 ZoÚ, pozri kapitolu 10.1.2 o alternatívne prípustných účtovných zásadách a účtovných metódach a kapitolu 11.1.2 o váženom aritmetickom priemere a metóde FIFO), na **úbytok cudzej meny v hotovosti alebo z devízového účtu** sa môže (= voliteľnosť) použiť na prepočet cudzej meny na eurá cena zistená váženým aritmetickým priemerom alebo (= voliteľnosť) spôsobom, keď prvá cena na ocenenie prírastku cudzej meny v eurách sa použije ako prvá cena na ocenenie úbytku cudzej meny v eurách (metóda FIFO, angl. *first-in, first-out*). Ak je tento úbytok cudzej meny spojený s úhradou záväzku, použije sa hodnota z prepočtu podľa prvej vety na prepočet úhrady záväzku z cudzej meny na eurá. Pozri § 24 ods. 6 ZoÚ.

Niekedy sa stretávame s názorom, že na ocenenie úbytku cudzej meny v hotovosti alebo z devízového účtu nemá ÚJ na výber inú možnosť, len vážený aritmetický priemer alebo metódu FIFO. To znamená, že tento úbytok nemôže oceniť vo výške skutočnej obstarávacej ceny každej jednotlivjej položky, ale len váženým aritmetickým priemerom skutočných obstarávacích cien alebo metódou FIFO. Mimochodom, tento názor sa objavuje aj v súvislosti s ocenením úbytku zásob a cenných papierov a od 1. októbra 2018 aj úbytku virtuálnej meny váženým aritmetickým priemerom alebo metódou FIFO.

Nezdieľame tento názor. Účtovné predpisy sú koncipované tak, že úbytok majetku sa účtuje vo výške **skutočných** obstarávacích cien. To je základ. A ako **zjednodušenie**, ako alternatíva k tomuto základnému oceneniu je ponúkané ocenenie váženým aritmetickým priemerom alebo metódou FIFO. To znamená, že ÚJ má pri účtovaní úbytku na výber oceniť tento úbytok:

- skutočnými obstarávacími cenami, alebo
- váženým aritmetickým priemerom skutočných obstarávacích cien, alebo
- metódou FIFO.

16.3 Kurzové rozdiely

Kurzový rozdiel je rozdiel, ktorý vznikne pri prepočte cudzej meny na menu euro a opačne z dôvodu použitia rôznych kurzov v rozličných časových okamihoch (kapitola 1.2 v publikácii SKLENKA, M. – ŠLOSÁROVÁ, A. – HORNICKÁ, R. – BLAHUŠIAKOVÁ, M. 2016. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov II*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, str. 19).

Kurzové rozdiely vznikajú pri prepočte majetku a záväzkov v cudzej mene:

- **Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu**, napríklad z dôvodu inkasa pohľadávok, platby záväzkov, predaja majetku vyjadreného v cudzej mene a pod. Tieto kurzové rozdiely sa v odbornej literatúre zvyknú nazývať aj **realizované** kurzové rozdiely.
- **Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka**, a to z dôvodu prepočtu majetku a záväzkov vyjadrených v cudzej mene na menu euro. Tieto kurzové rozdiely sa v odbornej literatúre zvyknú nazývať aj **nerealizované** kurzové rozdiely, pretože zatiaľ sú len čisto matematickou veličinou. Práve na tieto kurzové rozdiely sme poukazovali v úvode kapitoly 16, pri účtovnej smernici. Podľa jedného názoru by sa ako súčasť výsledku hospodárenia (náklad alebo výnos) mali vykazovať nielen nerealizované kurzové straty, ale aj nerealizované kurzové zisky, podľa iného názoru, viac zdôrazňujúceho zásadu opatrnosti, iba nerealizované kurzové straty.

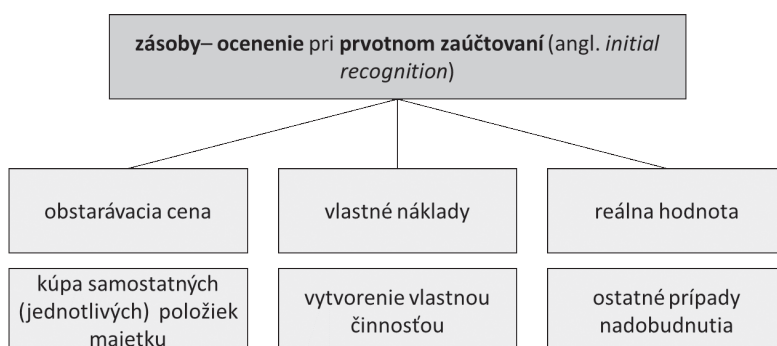
17.8.5 Ocenenie zásob pri prvotnom zaúčtovaní

Oceneniu majetku a záväzkov je venovaná kapitola 11, preto v prvom rade pozri tam.

Pri **prvotnom zaúčtovaní** (angl. *initial recognition*) sa zásoby oceňujú oceňovacou veličinou podľa toho, akým spôsobom boli nadobudnuté. Ako oceňovacie veličiny sa používajú:

- **obstarávacia cena** [§ 25 ods. 1 písm. a) bod 2 ZoÚ]:
 - zásoby s výnimkou zásob vytvorených vlastnou činnosťou; vylučovacou metódou prideme na to, že po zohľadnení prípadov nadobudnutia oceňovaných RH zostáva už len nadobudnutie kúpou samostatných (jednotlivých) položiek majetku (t. j. nejde o kúpu podniku alebo o kúpu časti podniku),
- **vlastné náklady** [§ 25 ods. 1 písm. b) bod 2 ZoÚ]:
 - zásoby vytvorené vlastnou činnosťou,
- **reálna hodnota** [§ 25 ods. 1 písm. d), e), f) a h), a tiež ods. 2 ZoÚ]:
 - majetok bezodplatne nadobudnutý,
 - majetok preradený z osobného vlastníctva do podnikania (toto sa netýka obchodných spoločností, preto sa mu ďalej venovať nebudeme),
 - hmotný majetok novozistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený,
 - majetok obstaraný verejným obstarávateľom bezodplatne od koncesionára za plnenie vo forme koncesie na stavebné práce podľa osobitného predpisu,
 - majetok nadobudnutý kúpou podniku alebo jeho časti,
 - majetok nadobudnutý vkladom podniku alebo jeho časti,
 - majetok nadobudnutý zámenou,
 - majetok prevzatý nástupníckou účtovnou jednotkou od obchodnej spoločnosti alebo družstva zanikajúcich bez likvidácie,
 - majetok nadobudnutý výmenou za virtuálnu menu,
 - majetok a záväzky preberaný od zahraničnej zanikajúcej obchodnej spoločnosti alebo družstva, ak ho zanikajúca obchodná spoločnosť alebo družstvo nemá takto ocenený.

Za povšimnutie stojí, že zatiaľ čo ocenenie majetku nadobudnutého **vkladom podniku** alebo **jeho časti** (t. j. časti podniku) v zákone o účtovníctve upravené je, ocenenie majetku nadobudnutého **vkladom samostatných (jednotlivých) položiek** majetku upravené nie je (s výnimkou pohľadávok nadobudnutých vkladom do základného imania, tie sa oceňujú obstarávacou cenou). Pozri kapitolu 11.1.1.



V úvode tejto kapitoly sme uviedli členenie zásob v súvahe:

- materiál,
- nedokončená výroba a polotovary vlastnej výroby,

neuhradí, zúčtovať príslušnú časť nákladov budúcich období priamo do nákladov bežného účtovného obdobia. Záleží od konkrétnej situácie.

Ak sú dôvody na strane nájomcu, napríklad už si našiel nové priestory, ale ešte dobieha nájom pôvodných priestorov (ktoré už nevyužíva, alebo ich ešte užíva, ale je zrejmé, že ich nebude užívať do konca pôvodne dohodnutej doby nájmu a zostanú prázdne), potom to nie je dôvod na preúčtovanie položiek časového rozlíšenia na pohľadávky, ale na zúčtovanie položiek časového rozlíšenia priamo do nákladov. Celej sumy alebo len primeranej čiastky, podľa konkrétnych okolností.

17.13 Vlastné imanie

Skončili sme stranu aktív súvahy a prechádzame na stranu pasív. Pre oživenie pamäti, a aby sme nestratili celkový obraz o štruktúre súvahy, odkazujeme na kapitolu 17.1, v ktorej sme sa venovali štruktúre súvahy podľa účtovnej smernice, IFRS a slovenských účtovných predpisov.

Táto kapitola je spracovaná najmä podľa publikácie FARKAŠ, R. 2018. *Vlastné imanie obchodných spoločností. Účtovné aspekty. Druhé, prepracované a doplnené vydanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. Je doplnená o zmeny právnych predpisov, ktoré medzitým nastali, a tiež o nové poznatky.

Venujeme sa vlastnému imaniu akciovej spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným, komanditnej spoločnosti a verejnej obchodnej spoločnosti. **Nevenujeme** sa samostatne vlastnému imaniu **jednoduchej spoločnosti na akcie**, pretože táto právna forma nie je zatiaľ príliš rozšírená, a okrem toho sú ustanovenia týkajúce sa jednoduchej spoločnosti na akcie v mnohom podobné alebo dokonca tie isté ako pri akciovej spoločnosti.

Ako sme poznamenali v úvode tejto publikácie, **nezaoberáme** sa účtovnou závierkou akciových spoločností **s premenlivým základným imaním**.

V tejto kapitole používame pojem **vkłady** v súlade s účtovnými predpismi, ktoré ich chápu širšie než ObZ, ktorý pod pojmom vklad rozumie len vkłady do základného imania (pozri kapitolu 17.13.9.8). Z dôvodu lepšej zrozumiteľnosti niekedy používame aj širší pojem – **transfery** od spoločníkov do spoločnosti (pozri kapitolu 17.13.3, v ktorej sa venujeme štruktúre vlastného imania).

Naším zámerom nie je analyzovať všetky právne aspekty a ísť do všetkých detailov právnych predpisov, najmä ObZ. Zostaneme len na takej úrovni, na akej to považujeme za potrebné na pochopenie vecných súvislostí stavu a zmien vlastného imania, a to **z pohľadu účtovníctva**. Preto nerozoberáme do detailov napríklad nasledovné témy:

- aký dokument je z hľadiska ObZ k transakcii potrebný, aký má mať obsah, ktorý orgán spoločnosti ho musí schváliť, či je potrebný aj zápis transakcie do obchodného registra a zverejnenie v Obchodnom vestníku, kedy nadobúda daná zmluva účinnosť (dňom podpisu, dňom uloženia v zbierke listín obchodného registra a pod.) a či je v nej nejaká odkladacia podmienka, lehoty, či je potrebné overiť podpis notárom, atď.,
- zakladateľskú listinu, zakladateľská zmluva, stanov (a. s.) alebo spoločenskú zmluvu (s. r. o., k. s., v. o. s.) spoločnosti,
- uznesenia valného zhromaždenia a iných orgánov spoločnosti (dozorná rada, predstavenstvo a pod.),
- či danú transakciu schválil príslušný orgán spoločnosti, či včas a či ten správny,
- či už bol podaný návrh na zápis transakcie do obchodného registra,
- či je už zapísaná v obchodnom registri,
- či mala byť a či bola zverejnená v Obchodnom vestníku,
- iné právne predpisy, napríklad zákon o bankách, poisťovniach, konkurze a reštrukturalizácii,

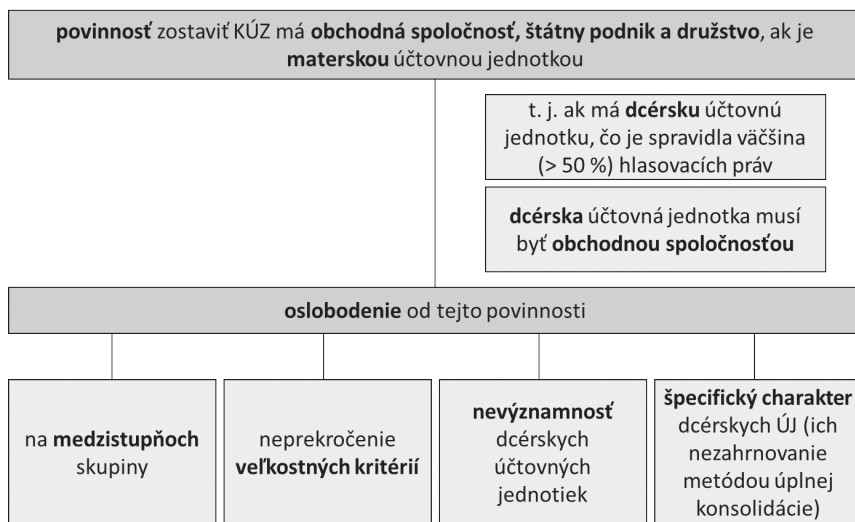
- Podiel spoločníka B na ZI je 40, na ostatných položkách vlastného imania 20, spolu na vlastnom imaní je to teda 60.

Strana aktív		SÚVAHA		Strana pasív	
majetok	450	základné imanie	100	z toho:	60 40
		ostatné položky vlastného imania	50	z toho:	30 20
		záväzky	300		
súčet	450	=	súčet		450

Diagram showing the breakdown of equity (ZI) into shares of partners A and B. Partner A holds 60% of the shares, and Partner B holds 40%. The total equity is 150, with 100 in basic equity and 50 in other equity items. The total assets (majetok) are 450, and the total liabilities (záväzky) are 300.

Sú aj prípady, **keď sa tieto tri podiely nerovnajú**. Obchodný zákonník takúto situáciu pripúšťa, pričom spravidla necháva ich úpravu na stanovy (akciová spoločnosť) a spoločenskú zmluvu (spoločnosť s ručením obmedzeným). V praxi sa však takéto prípady často nevyskytujú. Uvedme si aspoň niektoré z ustanovení ObZ, ktoré sa tejto témy týkajú:

- **Spoločnosť s ručením obmedzeným**
 - **Obchodný podiel** predstavuje práva a povinnosti spoločníka a im zodpovedajúcu účasť na spoločnosti. Jeho výška sa určuje podľa pomeru vkladu spoločníka k základnému imaniu spoločnosti, ak spoločenská zmluva neurčuje inak (§ 114 ods. 1 ObZ).
 - Spoločníci majú nárok na **podiel zo zisku** v pomere zodpovedajúcom ich splateným vkladom, ak spoločenská zmluva neurčuje inak (§ 123 ods. 1 ObZ). To znamená, že jednotliví spoločníci môžu mať podiel na zisku iný než na ostatných položkách vlastného imania.
- **Akciová spoločnosť**
 - **Akcia** predstavuje práva akcionára ako spoločníka podieľať sa podľa zákona a stanov spoločnosti na jej riadení, **zisku** a na likvidačnom zostatku po zrušení spoločnosti s likvidáciou, ktoré sú spojené s akciou ako s cenným papierom, ak zákon neustanovuje inak (§ 155 ods. 1 ObZ).
 - Stanovy môžu určiť vydanie druhu akcií, s ktorými sú spojené **prednostné práva** týkajúce sa **dividendy (prioritné akcie)**, ak súhrn ich menovitých hodnôt neprekročí polovicu základného imania (§ 159 ods. 1 ObZ).
 - Stanovy môžu určiť vydanie prioritných akcií, s ktorými **nie je spojené právo hlasovania** na valnom zhromaždení (§ 159 ods. 3 ObZ).
 - Akcionár má právo na **podiel na zisku** spoločnosti (dividendu), ktorý valné zhromaždenie podľa výsledku hospodárenia určilo na rozdelenie. Pokiaľ z ustanovení stanov týkajúcich sa akcií s **odlišným nárokom na podiel zo zisku** nevyplýva niečo iné, určuje sa tento podiel pomerom menovitej hodnoty jeho akcií k menovitej hodnote akcií všetkých akcionárov (§ 178 ods. 1 ObZ). To znamená, že jednotliví akcionári môžu mať podiel na zisku iný než na ostatných položkách vlastného imania.



Z uvedeného vyplýva, že ÚJ má povinnosť zostaviť KÚZ len vtedy, ak je materskou ÚJ, a tou je len vtedy, ak má nejakú dcérsku ÚJ. Ak nemá dcérsku ÚJ, potom nemá povinnosť zostaviť KÚZ, hoci by aj mala nejaké:

- účtovné jednotky so spoločným rozhodujúcim vplyvom,
- pridružené účtovné jednotky alebo
- nejaké iné účtovné jednotky (v ktorých by mala menej ako 20 % hlasovacích práv).

dcérska účtovná jednotka	áno	nie	nie	nie	nie
účtovná jednotka so spoločným rozhodujúcim vplyvom	áno	áno	nie	nie	nie
pridružená účtovná jednotka	áno	áno	áno	nie	nie
ostatné, „obyčajné“ finančné investície	áno	áno	áno	áno	nie
povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku	áno	nie	nie	nie	nie

Vidíme, že horný riadok je totožný so spodným riadkom. Ak má dcérsku ÚJ, je materskou ÚJ a má povinnosť zostaviť KÚZ (ibaže by bola od tejto povinnosti oslobodená). Ak nemá dcérsku ÚJ, nie je materskou ÚJ a nemá povinnosť zostaviť KÚZ. A to nezávisle od toho, či vôbec nejaké ÚJ uvedené v druhom, treťom a štvrtom riadku má, či ich je veľa a či sú významné. Toto je mimochodom aj pomerne častá otázka v praxi – účtovná jednotka nemá žiadnu dcérsku ÚJ, ale má významné ÚJ uvedené v druhom, treťom a štvrtom riadku. A pretože sú významné, tak sa jej nezdá, že by okrem IÚZ nemala zostaviť aj KÚZ. Odpoveď je – nemá, naozaj nemá. Nemá povinnosť zostaviť KÚZ, pretože:

- KÚZ má skôr „len“ informačnú funkciu, je „len“ doplnením IÚZ, svojmu adresátovi poskytuje ďalšie, dodatočné informácie, ktoré v IÚZ nie sú (pozri úvod kapitoly 22),
- všetky ÚJ uvedené v druhom, treťom a štvrtom riadku v IÚZ vykázané sú, a to ako dlhodobý finančný majetok alebo krátkodobý finančný majetok (ocenené v pôvodných historických obstarávacích cenách znížených o prípadné opravné položky, v hodnote zistenej metódou vlastného imania alebo v reálnej hodnote),
- nie je preto dôvod, aby ÚJ len kvôli nim zostavila okrem IÚZ ešte nejakú inú, ktorú ani nemôže nazvať konsolidovanou (konsolidovať nie je čo, keďže nemá žiadnu dcérsku ÚJ); konsolidácia totiž v prípade dcérskej ÚJ znamená použitie metódy úplnej konsolidácie, a to znamená nahradenie ÚJ, v ktorej je dcérska ÚJ vykázaná

Kto nemôže byť oslobodený

Oslobodenie podľa ods. 8 sa **nevzťahuje** na materskú účtovnú jednotku, ktorá emitovala cenné papiere a tieto cenné papiere boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu Európskeho hospodárskeho priestoru (§ 22 ods. 11 prvá veta ZoÚ).

To znamená, že ak slovenský medzistupeň emitoval takéto cenné papiere, nemôže byť od povinnosti zostaviť KÚZ oslobodený. Z toho vyplýva, že ak takéto cenné papiere emitovala jeho materská ÚJ alebo jeho dcérska ÚJ, oslobodený byť môže.

Cenné papiere sú definované v zákone o cenných papieroch. Nemusí ísť len o akcie, ale aj dlhopisy a pod. Pozri kapitolu 17.7.4. K pojmu „prijaté na obchodovanie“ pozri kapitolu 20.3.5. Pojmom „regulovaný trh“ sme sa zaoberali v kapitole 11.6.

Kvôli úplnosti ešte uvedme, že SR **neprevzala** z účtovnej smernice ďalšie dve možnosti oslobodenia na medzistupni skupiny, pozri čl. 23 ods. 5 a 8 smernice (pozri aj kapitolu 22.1.1).

► Príklad

Vráťme sa k našej známej schéme. Predpokladajme, že % v nej uvedené sú % **hlasovacích práv a tie sú totožné s % akcií alebo podielov**. Pripomeňme, že podľa § 22 ods. 8 písm. b) musí ísť o najmenej 90 % **akcií alebo podielov**, nie o najmenej 90 % **hlasovacích práv** (pozri vyššie).

Účtovná jednotka A je najvyššou materskou ÚJ, jej dcérskymi ÚJ sú účtovné jednotky B, C, F, G, J a K. Materská ÚJ spolu s týmito dcérskymi ÚJ predstavuje skupinu. Materskými ÚJ a zároveň dcérskymi ÚJ (= medzistupňami) v tejto skupine sú:

- účtovná jednotka B, ktorá je dcérskou ÚJ pre A a zároveň materskou ÚJ pre F,
- účtovná jednotka C, ktorá je dcérskou ÚJ pre A a zároveň materskou ÚJ pre G a K,
- účtovná jednotka G, ktorá je dcérskou ÚJ pre C a A, a zároveň materskou ÚJ pre K.

Máme teda **tri medzistupne tejto skupiny**, a tými sú účtovné jednotky B, C a G. Ktoré z nich môžu byť oslobodené z dôvodu, že sú na medzistupni skupiny? Oslobodená môže byť len jedna, pretože predpoklady spĺňa len jedna, a to ÚJ B. Len v nej má jej materská ÚJ najmenej 90 % **akcií alebo podielov** (má 100 %). V ÚJ C má jej materská ÚJ A len 80 %, a v ÚJ G má jej materská ÚJ C len 60 % (a materská ÚJ A má týchto 60 % prostredníctvom ÚJ C).

Materská ÚJ B môže byť od povinnosti zostaviť KÚZ oslobodená, ak:

- ÚJ A podlieha právu niektorého členského štátu EÚ, čo podľa nášho názoru znamená, že má sídlo v niektorom členskom štáte EÚ,
- ÚJ B a jej dcérska ÚJ F budú zahrnuté metódou úplnej konsolidácie (výnimky z tejto metódy existujú) do KÚZ ÚJ A,
- KÚZ a konsolidovaná výročná správa ÚJ A budú zostavené podľa právnych predpisov EÚ, t. j. podľa účtovnej smernice (= národných účtovných predpisov, ktoré vznikli transpozíciou účtovnej smernice; ide o národné účtovné predpisy toho členského štátu, v ktorom má sídlo ÚJ A) alebo podľa nariadenia č. 1606/2002 (= IFRS v znení prijatom EÚ),
- KÚZ a konsolidovaná výročná správa ÚJ A budú overené podľa právnych predpisov EÚ (= národných právnych predpisov, ktoré vznikli transpozíciou účtovnej smernice 2013/34/EÚ a smernice 2006/43/EÚ o štatutárnom audite a ak ide o SVZ, potom aj podľa nariadenia č. 537/2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu SVZ),
- KÚZ, správa audítora a konsolidovaná výročná správa budú uložené v zbierke listín slovenského obchodného registra, v ktorom je vedená ÚJ B, a to do jedného roka od skončenia jej účtovného obdobia,
- ÚJ B v poznámkach k ÚZ uvedie, že je od povinnosti zostaviť KÚZ oslobodená.

uznanej hodnoty. To znamená, že sa môže vykázať len goodwill, ale už nie záporný goodwill (podobne ako sme to uviedli pri kúpe podniku).

- Pri **zlúčení, splynutí a rozdelení** sa majetok môže preceniť len do výšky historických nákladov, vykázaných v súvahe v stĺpčeku „brutto“. To znamená, že sa nevykáže ani goodwill, ani záporný goodwill.

Ku zásade oceňovania majetku a záväzkov historickými nákladmi pozri kapitolu 9.10.

Druhým prístupom je **uvoľnenie hornej hranice ocenenia**, ocenenie majetku a záväzkov RH, a môže sa vykázať goodwill alebo záporný goodwill. **Takýto prístup je podľa súčasných slovenských účtovných predpisov.**

Ešte môže byť aj rôzna **kombinácia** prvého a druhého prístupu.

25.1.2 Obchodno-právne aspekty

Z obchodno-právnej stránky (ekvivalent slovenského ObZ a súvisiacich predpisov) nie je v smerniciach upravená **kúpa podniku** alebo časti podniku.

Vklad podniku alebo časti podniku upravený je, a to tak ako každý iný nepeňažný vklad (napr. potreba značkového posudku a pod.). Ide o smernicu 2017/1132 (predtým Druhá smernica a následne kapitálová smernica 2012/30/EÚ) a o ustanovenia slovenského ObZ o nepeňažnom vklade (§ 59 až § 60). Nerozlišuje sa, či ide o vklad samostatných položiek majetku a záväzkov, alebo o vklad podniku alebo časti podniku. Čo sa týka právnej formy obchodných spoločností, smernica 2017/1132 upravuje nepeňažný vklad len **akciových spoločností** (čl. 44 ods. 1 poukazuje na prílohu č. 1, a v nej sú uvedené len a. s.).

Zlúčenie, splynutie a rozdelenie sú upravené v **smernici 2017/1132** týkajúcej sa niektorých aspektov práva obchodných spoločností. Do tejto smernice v roku 2017 prešli viaceré dovtedajšie smernice vrátane:

- Šiestej smernice 82/891/EHS z roku 1982 o rozdelení (angl. *division*, nem. *Spaltung*) akciových spoločností,
- smernice 2011/35/EÚ (bývalej Tretej smernice z roku 1978) o zlúčení a splynutí (angl. *merger*, nem. *Verschmelzung*) akciových spoločností,
- smernice 2005/56/ES o cezhraničných zlúčeníach a splynutiach (angl. *cross-border mergers*, nem. *Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten*).

Čo sa týka **právnej formy** obchodných spoločností, smernica 2017/1132 upravuje zlúčenie, splynutie a rozdelenie len **akciových spoločností** (čl. 87 ods. 1 poukazuje na prílohu č. 1, a v nej sú uvedené len a. s.).

Čo sa týka **terminológie**, smernica používa tieto pojmy (uvádzame pojmy zo slovenského, anglického a nemeckého znenia smernice):

- zlúčenie (angl. *merger by acquisition*, nem. *Verschmelzung durch Aufnahme*),
- splynutie (angl. *merger by the formation of a new company*, nem. *Verschmelzung durch Gründung einer neuen Gesellschaft*),
- cezhraničné zlúčenie alebo splynutie (angl. *cross-border merger*, nem. *grenzüberschreitende Verschmelzung*),
- rozdelenie (angl. *division*, nem. *Spaltung*),
- rozdelenie zlúčením (angl. *division by acquisition*, nem. *Spaltung durch Übernahme*).

V odbornej literatúre sa zlúčenie a splynutie zvykne označovať spoločným pojmom **fúzia**.

Nie je ambíciou tejto publikácie posúdiť implementáciu tejto smernice do slovenského ObZ, či boli prevzaté všetky ustanovenia, ktoré prevzaté byť museli (= povinnosť) a akým spôsobom, a či boli prevzaté aj tie ustanovenia, ktoré prevzaté byť mohli, ale nemuseli (= voliteľnosť; záleží od rozhodnutia členského štátu, či ich prevzeme alebo nie) a akým spôsobom.