

Zmeny v účtovných predpisoch k 31. decembru 2014 a 1. januáru 2015

Dňa 24. septembra 2014 bolo novelizované Opatrenie MF SR č. 4455/2003-92 o účtovnej závierke podnikateľov (ďalej len „opatrenie o účtovnej závierke podnikateľov“). Zmeny sa týkajú najmä štruktúry súvahy a výkazu ziskov a strát (sú nové formuláre) a obsahu údajov v poznámkach. Nadobúdajú účinnosť 31. decembra 2014. To znamená, že budú mať vplyv už na účtovnú závierku k 31. decembru 2014.

Zákonom č. 333/2014 Z.z. z 30. októbra 2014 bol novelizovaný zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve (ďalej len „ZoÚ“). Zmeny nadobúdajú účinnosť 1. januára 2015. Na účtovnú závierku k 31. decembru 2014 teda nebudú mať vplyv.

Prevažná časť týchto zmien bola uskutočnená v dôsledku povinnosti SR implementovať smernicu č. 2013/34/EÚ o individuálnej a konsolidovanej účtovnej závierke.

Zmeny v opatrení o účtovnej závierke podnikateľov (účinnosť od 31. decembra 2014)

Opis	Doterajší predpis	Nový predpis	Podstata zmeny
Štruktúra súvahy a výkazu ziskov a strát	Štruktúra súvahy a výkazu ziskov a strát je predpísaná.	Štruktúra súvahy a výkazu ziskov a strát je naďalej predpísaná, ale je nová.	Zmena štruktúry súvahy a výkazu ziskov a strát. Sú nové formuláre.
Vykazovanie vlastných akcií a vlastných obchodných podielov	Vlastné akcie a vlastné obchodné podiely sa vykazujú na strane pasív súvahy, vo vlastnom imaní, ako položka znižujúca základné imanie (so záporným znamienkom).	Vlastné akcie a vlastné obchodné podiely sa vykazujú na strane aktív súvahy, ako krátkodobý finančný majetok (s kladným znamienkom).	Presun vlastných akcií a vlastných obchodných podielov zo strany pasív na stranu aktív. V tejto súvislosti poukazujeme na nasledujúce ustanovenie Obchodného zákonníka: Ak má spoločnosť v majetku vlastné akcie a tieto vlastné akcie účtuje (správne by malo byť „vykazuje“) na strane aktív súvahy musí vytvoriť osobitný rezervný fond v rovnakej výške, ktorý môže znížiť alebo zrušiť iba v prípade, ak časť vlastných akcií alebo všetky vlastné akcie prevedie na inú osobu alebo ak zníži základné imanie vzatím časti vlastných akcií alebo všetkých vlastných akcií z obehu

			(§ 161d ods. 1 OZ). Zmyslom tohto ustanovenia je týmto osobitným rezervným fondom (je súčasťou vlastných zdrojov, vlastného imania) vytvoriť určitú „základku“ proti rozdeleniu vlastného imania akcionárom. Sústrediť v ňom vlastné zdroje (vlastné imanie) na strane pasív v rovnakej výške, ako sú vlastné akcie na strane aktív, a tieto vlastné zdroje nemôžu byť vyplatené akcionárom. Takéto ustanovenie je v Obchodnom zákonníku len pri akciových spoločnostiach. Pri iných obchodných spoločnostiach nie je.
Vlastné imanie	Vlastné imanie má predpísanú štruktúru. Nie celkom správne sa rozlišuje medzi zdrojmi, ktoré prišli do spoločnosti zvonku, od spoločníkov, a zdrojmi, ktoré boli vygenerované spoločnosťou. Napríklad sumy vykázané na účtoch 414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov, 415 – Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastí, 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení boli vygenerované samotnou spoločnosťou, ale vykázané sú ako súčasť „Kapitálových fondov“, t.j. ako keby prišli do spoločnosti zvonku, od spoločníkov.	Vlastné imanie má naďalej predpísanú štruktúru. Tá bola zmenená.	Zmena štruktúry vlastného imania, aby sa správne rozlišovalo medzi zdrojmi, ktoré prišli do spoločnosti zvonku, od spoločníkov, a zdrojmi, ktoré vygenerovala spoločnosť. V novej štruktúre je okrem iného aj rezervný fond na vlastné akcie (viď vyššie).
Prepojené účtovné jednotky, podielová účasť	Takéto pojmy sa nepoužívajú.	§ 2 ods. 8 opatrenia o účtovnej závierke podnikateľov	Boli definované nové pojmy, v nadväznosti na smernicu:

		Bol definovaný pojem „podielová účasť“, ktorou je existencia aspoň 20 % podielu na hlasovacích právach v inej účtovnej jednotke. To znamená, že ide o podiel 20 % (vrátane) a vyšší, až do 100 %. Bol definovaný pojem „prepojené účtovné jednotky“, ktorými sa rozumejú účtovné jednotky v skupine, pričom skupinu tvoria materské, dcérske a sesterské účtovné jednotky, na všetkých hierarchických úrovniach. To znamená, že sem patrí nielen bezprostredná materská účtovná jednotka vykazujúcej účtovnej jednotky, ale aj všetky materské účtovné jednotky nad ňou, až po konečnú materskú účtovnú jednotku (angl. ultimate parent). A že sem patrí nielen bezprostredná dcérska účtovná jednotka vykazujúcej účtovnej jednotky, ale aj všetky dcérske účtovné jednotky pod ňou (vnukovské, pravnukovské, atď.). Do skupiny nepatria spoločné podniky a pridružené podniky. Definovaná je aj „pridružená účtovná jednotka“, ako účtovná jednotka, v ktorej má podielovú účasť iná účtovná jednotka a táto iná účtovná jednotka má podstatný vplyv podľa § 27 ods. 1 písm. a) zákona.	- prepojené účtovné jednotky (smernica: angl. affiliated undertakings, nem. verbundene Unternehmen), - podielová účasť (smernica: angl. participating interests, nem. Beteiligung), - pridružená účtovná jednotka (smernica: angl. associated undertaking, nem. assoziiertes Unternehmen). Najčastejším prípadom vzniku dcérskej účtovnej jednotky v praxi je ten, keď v nej má nejaká iná účtovná jednotka nadpolovičnú väčšinu hlasovacích práv (51 až 100 %). Pri určitom zjednodušení by sa preto dalo povedať, že dcérske podniky (51 až 100 %) sú podmnožinou podielovej účasti (20 až 100 %). Definíciu pridruženej účtovnej jednotky opatrenie ďalej nevyužíva.
Vykazovanie dlhodobého finančného majetku,	Vykazovanie je podľa rôznych kritérií. Napríklad pri pohľadávkach a záväzkoch má prednosť vykazovanie podľa toho, či sú	Prednosť má vykazovanie podľa toho, či ide o: - prepojené účtovné jednotky,	Pretože zmena vykazovania týchto položiek by mohla mnohým účtovným jednotkám spôsobiť komplikácie (napr. nie všetky majú analytickú

pohľadávok a záväzkov, ako aj niektorých nákladov a výnosov (výnosy z cenných papierov a podielov, výnosy z krátkodobého finančného majetku, nákladové úroky, výnosové úroky)	z obchodného styku, a nie podľa toho, či sú voči prepojeným účtovným jednotkám alebo voči podielovej účasti.	- podielovú účasť okrem prepojených účtovných jednotiek, - ostatné účtovné jednotky.	evidenciu prispôsobenú takémuto novému členeniu), prechodné ustanovenia umožňujú v účtovnej závierke k 31. decembru 2014 určité zjednodušenia. V niektorých prípadoch - vyžadujú, aby sa na nových riadkoch ešte nevykázalo nič, (použitá je formulácia „sa vykazuje“, čo znamená, že účtovná jednotka sa nemôže sama rozhodnúť), - umožňujú, aby sa na nových riadkoch už vykázali zostatky v novom členení, a je to ponechané na rozhodnutie účtovnej jednotky (použitá je formulácia „nie je potrebné vykazovať“, čo znamená, že účtovná jednotka sa môže sama rozhodnúť). Pozri prechodné ustanovenia, § 4bg opatrenia o účtovnej závierke podnikateľov.
Mimoriadne náklady, mimoriadne výnosy	Vo výkaze ziskov a strát sa ako samostatné položky vykazujú mimoriadne náklady a mimoriadne výnosy. Mimoriadne náklady (účtová skupina 58) sú náklady neobvyklého charakteru vzhľadom k bežnej činnosti účtovnej jednotky, ako aj mimoriadne udalosti vyskytnuté sa náhodne. Ide napríklad o škody v dôsledku živelných pohromy, náklady z dôvodu postúpenia alebo ukončenia hospodárskej činnosti alebo zložky hospodárskej činnosti účtovnej jednotky (§ 72 PÚ pre podnikateľov).	Vo výkaze ziskov a strát boli položky mimoriadne náklady a mimoriadne výnosy zrušené. V poznámkach sa vyžaduje uviesť opis a sumu - nákladov, ktoré majú výnimočný rozsah alebo výskyt, - výnosov, ktoré majú výnimočný rozsah alebo výskyt, pozri opatrenie o účtovnej závierke podnikateľov, príloha č. 3 časť H písm. f), ako aj časť I písm. d).	Žiadne náklady a výnosy sa už nenazývajú „mimoriadne“. Namiesto toho sa v poznámkach vyžaduje uviesť opis a sumu nákladov a výnosov, ktoré majú výnimočný rozsah alebo výskyt (smernica: angl. exceptional size or incidence, nem. außerordentliche Größe oder außerordentliche Bedeutung). Podľa prechodných ustanovení sa vo výkaze ziskov a strát k 31. decembru 2014 v stĺpci „bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“ vykážu mimoriadne náklady na riadku

	Mimoriadne výnosy (účtová skupina 68) sú výnosy neobvyklého charakteru vzhľadom k bežnej činnosti účtovnej jednotky, ako aj mimoriadne udalosti vyskytnuté sa náhodne. Ide napríklad o výnosy z dôvodu postúpenia alebo ukončenia hospodárskej činnosti alebo zložky hospodárskej činnosti účtovnej jednotky (§ 82 PÚ pre podnikateľov). V poznámkach sa vyžaduje uviesť ich opis a sumu (opatrenie o účtovnej závierke podnikateľov, príloha č. 3 časť H písm. f), ako aj časť I písm. d)).		26 Ostatné náklady na hospodársku činnosť, a mimoriadne výnosy na riadku 09 Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti (§ 4bg ods. 5 opatrenia o účtovnej závierke podnikateľov).
Údaje o vlastných akciách v poznámkach	O vlastných akciách sa vyžadujú rôzne údaje na viacerých miestach v poznámkach.	Údaje požadované o vlastných akciách sa sústreďujú na jednom mieste v poznámkach. Vyžadujú sa aj niektoré ďalšie údaje, ktoré sa doteraz nevyžadovali (opatrenie o účtovnej závierke podnikateľov, príloha č. 3 časť F písm. zb)).	Doplnenie a presun údajov o vlastných akciách.
Údaje o spriaznených osobách v poznámkach	Údaje o transakciách so spriaznenými osobami sa vyžadujú uviesť len vtedy, ak neboli uzavreté na základe obvyklých obchodných podmienok (opatrenie o účtovnej závierke podnikateľov, príloha č. 3 časť N písm. a)). Pojem „obvyklé obchodné podmienky“ nie je definovaný. Malé účtovné jednotky nemusia (= voliteľnosť) - počnúc 31. decembrom 2013 - vykazovať v poznámkach údaje o transakciách so	Údaje o transakciách so spriaznenými osobami sa vyžadujú uviesť vždy, a nielen vtedy, ak neboli uzavreté na základe obvyklých obchodných podmienok (opatrenie o účtovnej závierke podnikateľov, príloha č. 3 časť N písm. a)). Pre malé účtovné jednotky naďalej platí výnimka – nemusia (= voliteľnosť) vykazovať v poznámkach údaje o transakciách so spriaznenými osobami vôbec (§ 3 ods. 4 opatrenia o účtovnej závierke podnikateľov).	Vyžadujú sa údaje o všetkých transakciách. Nerozlišuje sa, či ide o transakcie uzavreté na základe obvyklých obchodných podmienok alebo nie.

	spriaznenými osobami vôbec (§ 3 ods. 4 opatrenia o účtovnej závierke podnikateľov).		
Prehľad o zmenách vo vlastnom imaní	Prehľad o zmenách vo vlastnom imaní počas účtovného obdobia (stav na začiatku účtovného obdobia, prírastky, úbytky, presuny, stav na konci účtovného obdobia) sa vyžaduje v tabuľkovej forme (opatrenie o účtovnej závierke podnikateľov, príloha č. 3 časť P, ako aj príloha č. 3a bod 37).	Nevyžaduje sa, aby bol tento prehľad uvedený v tabuľkovej forme (opatrenie k účtovnej závierke podnikateľov – bod 37 prílohy č. 3a bol zrušený).	Tento prehľad sa nevyžaduje v tabuľkovej forme, môže byť len v opisnej forme. Záleží od rozhodnutia účtovnej jednotky.

Zmeny v zákone o účtovníctve (účinnosť od 1. januára 2015)

Opis	Doterajší predpis	Nový predpis	Podstata zmeny
Členenie účtovných jednotiek na mikro, malé a veľké	Počnúc 1. januárom 2014 bola zavedená definícia mikro účtovnej jednotky, pričom ňou môže byť len obchodná spoločnosť, družstvo, určitá fyzická osoba a pozemkové spoločenstvo (§ 2 ods. 5 ZoÚ). Mikro účtovnou jednotkou nemôže byť účtovná jednotka uvedená v § 17a, t.j. ktorá musí (= povinnosť) alebo môže (= voliteľnosť) zostaviť individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom EÚ (§ 2 ods. 7 ZoÚ). Počnúc 31. decembrom 2013 bola zavedená definícia maléj účtovnej jednotky (§ 3 ods. 4 opatrenia o účtovnej závierke podnikateľov), pričom opatrenie nepoužíva pojem „malá“, len ju slovne opisuje. Malé účtovné jednotky nemusia (= voliteľnosť) vykazovať niektoré údaje v poznámkach – o príjmoch členov orgánov a o spriaznených osobách. Toto sa nevzťahuje na emitentov cenných papierov, ktoré boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu v EÚ alebo EHS.	Zákon o účtovníctve (§ 2 ods. 5 až 8) definuje tri skupiny účtovných jednotiek, pričom ich nazýva „veľkostné skupiny“: - mikro, - malá, - veľká. Nadalej platí, že toto členenie sa vzťahuje len na obchodnú spoločnosť, družstvo, určitú fyzickú osobu a pozemkové spoločenstvo (§ 2 ods. 5 ZoÚ). Na iné účtovné jednotky nie. Toto členenie sa nevzťahuje na účtovnú jednotku (§ 2 ods. 13 ZoÚ): - uvedenú v § 17a, t.j. ktorá musí (= povinnosť) alebo môže (= voliteľnosť) zostaviť individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom EÚ, - uvedenú v § 17b, t.j. Národnú banku Slovenska, - ktorá je subjektom verejného záujmu (pričom subjekt verejného záujmu je definovaný v § 2 ods. 14 ZoÚ, pozri nižšie).	Pred novelou sú definované len mikro a malé účtovné jednotky, pričom mikro sú definované priamo v zákone a malé v opatrení o účtovnej závierke podnikateľov. Po novele sú definované nielen mikro a malé, ale aj veľké účtovné jednotky, a to priamo v zákone. Tieto veľkostné skupiny vychádzajú zo smernice č. 2013/34/EÚ o individuálnej a konsolidovanej účtovnej závierke a ich zmyslom je zjednodušiť účtovné predpisy pre mikro a malé účtovné jednotky. Predpisy pre veľké účtovné jednotky zjednodušené nebudú. Účtovné jednotky uvedené v § 17a, 17b a subjekty verejného záujmu budú vždy považované akoby za veľké účtovné jednotky, pretože predpisy pre ne zjednodušené nebudú. Časť z nich aj tak zostavuje svoju účtovnú závierku podľa iných účtovných predpisov než podľa slovenských. Smernica pozná ešte jednu veľkostnú skupinu – stredne veľké účtovné jednotky, a tá sa nachádza medzi malými a veľkými účtovnými jednotkami. Túto kategóriu SR neprevzala.

			Nová je aj definícia subjektu verejného záujmu, doteraz bol definovaný len v zákone o audítoroch (§ 2 ods. 14 zákona č. 540/2007 Z.z. o audítoroch).
Velkostné kritériá pre mikro, malé a veľké účtovné jednotky - obsah	Mikro účtovné jednotky Velkostné kritériá sú tri (§ 2 ods. 5 ZoÚ): - čistý obrat, - majetok brutto, t.j. pred odpočítaním oprávok a opravných položiek, - priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia. Čistý obrat je definovaný ako výnosy dosiahnuté z predaja výrobkov, tovarov, poskytnutých služieb a iné výnosy súvisiace s bežnou činnosťou účtovnej jednotky po odpočítaní zliav. Malé účtovné jednotky Opatrenie o účtovnej závierke podnikateľov, v súvislosti s malými účtovnými jednotkami stanovuje tieto veľkostné kritériá (§ 3 ods. 4): - čistý obrat, - majetok netto, t.j. po odpočítaní oprávok a opravných položiek, - priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia.	Velkostné kritériá sú tri a ich obsah je pre všetky tri veľkostné skupiny účtovných jednotiek rovnaký (§ 2 ods. 6 až 9 ZoÚ): - čistý obrat, - majetok netto, t.j. po odpočítaní oprávok a opravných položiek, - priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia. Čistý obrat je definovaný ako výnosy dosahované z predaja výrobkov, tovarov a služieb po odpočítaní zliav. Do čistého obratu sa zahrňajú aj iné výnosy po odpočítaní zliav tej účtovnej jednotky, ktorej predmetom činnosti je dosahovanie iných výnosov ako sú výnosy z predaja výrobkov, tovarov a služieb (§ 2 ods. 15 ZoÚ). Majetok sa rozumie suma zistená zo súvahy v ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3, t.j. o oprávky a opravné položky (§ 2 ods. 9 ZoÚ). Ide teda o majetok netto, nie majetok brutto.	Obsah kritéria „majetok“ (zákon používa pojem „celková suma majetku“), sa pri mikro účtovných jednotkách zmenil. Namiesto „brutto“ je teraz „netto“. Zmenil sa aj obsah kritéria „čistý obrat“. Čistý obrat pred novelou zákona predstavoval všetky výnosy, s výnimkou mimoriadnych výnosov, t.j. súčet výnosov v účtovných skupinách 60 až 67, pretože všetky tieto výnosy boli označované ako výnosy z bežnej činnosti (pozri formulár Výkaz ziskov a strát, ako aj § 9 ods. 7 PÚ pre podnikateľov). Čistý obrat po novele predstavuje - výnosy v účtovej skupine 60 – Tržby za vlastné výkony a tovar, - iné výnosy, ktoré účtovná jednotka dosahuje z takých činností, ktoré sú predmetom jej podnikania. K tomu je v dôvodovej správe k novele zákona uvedené: Stanovenie čistého obratu sa odvíja od skutočného predmetu podnikania účtovnej jednotky a čistý obrat predstavujú výnosy, ktoré účtovná jednotka dosiahla z činnosti, ktoré sú

	Čistý obrat je definovaný rovnako ako pri mikro účtovných jednotkách. Majetok – na rozdiel od mikro účtovných jednotiek, pri ktorých je brutto, pri malých je netto.		predmetom jej podnikania. Do čistého obratu nepatria výnosy, ktoré účtovná jednotka dosiahla z predaja prebytočného majetku a podobne. Obsah tretieho kritéria – „počet zamestnancov“ – zostal nezmenený.
Veľkostné kritériá pre mikro, malé a veľké účtovné jednotky - výška	Mikro účtovné jednotky § 2 ods. 5 ZoÚ Obchodná spoločnosť, družstvo, niektoré fyzické osoby a pozemkové spoločenstvo sa považuje za mikro účtovnú jednotku, ak a) za účtovné obdobie, v ktorom vznikla, rozhodla sa postupovať ako mikro účtovná jednotka, alebo b) ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie neprekročila dve z týchto podmienok: - celková suma majetku nepresiahla 350.000 eur, - čistý obrat nepresiahol 700.000 eur, - počet zamestnancov nepresiahol 10, alebo c) dve z podmienok podľa písm. b) prekročila len v jednom z dvoch po sebe nasledujúcich účtovných období, pričom v prvom z týchto dvoch účtovných období podľa písmen a) a b) sa považovala za mikro účtovnú jednotku.	Mikro účtovné jednotky § 2 ods. 6 ZoÚ Do veľkostnej skupiny mikro účtovnej jednotky sa zatriedi účtovná jednotka, ktorá spĺňa aspoň dve z týchto podmienok: a) celková suma majetku nepresiahla 350.000 eur, b) čistý obrat nepresiahol 700.000 eur, c) priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia nepresiahol 10.	Mikro účtovné jednotky Výška veľkostných kritérií zostáva rovnaká – majetok 350.000 eur, čistý obrat 700.000 eur, 10 zamestnancov. Pripomíname, že výška veľkostných kritérií majetok a čistý obrat sa síce nezmenila, ale zmenil sa ich obsah (pozri vyššie).

§ 2 ods. 6 ZoÚ

Účtovná jednotka, ktorá spĺňa podmienky podľa ods. 5 písm. b) a c), sa stáva mikro účtovnou jednotkou, ak sa tak rozhodne; táto účtovná jednotka je povinná postupovať pri účtovaní a vykazovaní ako mikro účtovná jednotka v období, kým spĺňa podmienky uvedené v ods. 5 písm. b) a c).

Malé účtovné jednotky

§ 3 ods. 4 opatrenia o účtovnej závierke podnikateľov

Malými účtovnými jednotkami nie sú účtovné jednotky, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie splnili aspoň dve z týchto podmienok:

- a) celková suma majetku netto presiahla 4.000.000 eur,
- b) čistý obrat presiahol 8.000.000 eur,
- c) priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednom účtovnom období presiahol 50.

Malé účtovné jednotky

§ 2 ods. 7 ZoÚ

Do veľkostnej skupiny malej účtovnej jednotky sa zatriedí účtovná jednotka, ktorá spĺňa aspoň dve z týchto podmienok:

- a) celková suma majetku presiahla sumu 350.000 eur, ale nepresiahla sumu 4.000.000 eur,
- b) čistý obrat presiahol sumu 700.000 eur, ale nepresiahol sumu 8.000.000 eur,
- c) priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia presiahol 10, ale nepresiahol 50.

Malé účtovné jednotky

Výška veľkostných kritérií zostáva rovnaká – majetok 4.000.000 eur, čistý obrat 8.000.000 eur, 50 zamestnancov.

Pripomíname, že výška veľkostných kritérií majetok a čistý obrat sa síce nezmenila, ale zmenil sa ich obsah (pozri vyššie).

	Velké účtovné jednotky Nie sú špecificky definované, a pojem „velké účtovné jednotky“ ani neexistuje. Nepriamo sa však dá odvodiť, že ak účtovná jednotka nepatrí do veľkostnej skupiny mikro alebo malých, tak je veľká.	Velké účtovné jednotky § 2 ods. 8 ZoÚ Do veľkostnej skupiny veľkej účtovnej jednotky sa zatriedí účtovná jednotka, ktorá spĺňa aspoň dve z týchto podmienok: a) celková suma majetku presiahla 4.000.000 eur, b) čistý obrat presiahol 8.000.000 eur, c) priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia presiahol 50.	Velké účtovné jednotky Vecne zostáva taký stav ako pred novelou – ak účtovná jednotka nepatrí do veľkostnej skupiny mikro alebo malých, tak je veľká.
Kritériá sa zisťujú za dve po sebe idúce účtovné obdobia	Z vyššie uvedeného vyplýva, že prekročenie alebo neprekročenie veľkostných kritérií sa zisťuje za dve po sebe idúce účtovné obdobia.	§ 2 ods. 10 ZoÚ Účtovné jednotky sa zatriedia do veľkostnej skupiny na základe splnenia podmienok podľa § 2 odsekov 6 až 8 (= prekročenie alebo neprekročenie veľkostných kritérií) ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka za príslušné účtovné obdobie, pričom účtovná jednotka posudzuje splnenie podmienok aj za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Účtovná jednotka je povinná zmeniť zatriedenie do inej veľkostnej skupiny od nasledujúceho účtovného obdobia po tých dvoch bezprostredne po sebe idúcich účtovných obdobiach, v ktorých presiahne	Posudzovanie veľkostných kritérií je upravené podrobnejšie. Ak sú veľkostné kritériá prekročené alebo neprekročené v účtovných obdobiach 01 a 02, potom zmena zatriedenia nastáva až v účtovnom období 03, a nie už v účtovnom období 02.

		alebo prestane spĺňať podmienky podľa § 2 odsekov 6 až 8, ak § 2 odseky 11 a 12 neustanovujú inak. § 2 odseky 11 a 12 sa týkajú novovzniknutej účtovnej jednotky a mikro účtovnej jednotky, pozri ďalej.	
Veľkostné kritériá pri zmene účtovného obdobia	Účtovná jednotka môže meniť účtovné obdobia, napr. z kalendárneho roka na hospodársky rok alebo naopak. Napríklad prejde z kalendárneho roka na hospodársky rok, ktorým je 1.10.05 – 30.9.06. Posledným účtovným obdobím pred týmto prechodom, ktoré bude mať 12 mesiacov, je účtovné obdobie 1.1. – 31.12.04. Potom bude nasledovať účtovné obdobie 1.1. – 30.9.05, ktoré bude mať len 9 mesiacov, a až potom bude nasledovať účtovné obdobie, ktoré bude mať znova 12 mesiacov, a to 1.10.05 – 30.9.06. Takýto postup je upravený v § 3 ods. 5 ZoÚ. Toto kratšie účtovné obdobie (9 mesiacov) má vplyv na výšku čistého obratu, ktorý bude nižší než keby sa zisťoval za 12 mesiacov. Na výšku majetku a počet zamestnancov vplyv mať nebude. Pri zisťovaní veľkostných kritérií sa berie do úvahy čistý obrat aj za to kratšie účtovné obdobie, t.j. za 9 mesiacov.	§ 2 ods. 10 ZoÚ Pri posudzovaní podmienok podľa § 2 odsekov 6 až 8 (= prekročenie alebo neprekročenie veľkostných kritérií) sa pri zmene účtovného obdobia neposudzujú podmienky za kratšie účtovné obdobie.	Pri zmene účtovného obdobia sa veľkostné kritériá za kratšie účtovné obdobie neberú do úvahy.

Novovzniknutá účtovná jednotka	Novovzniknutá účtovná jednotka nemá za sebou ešte žiadnu históriu, žiadne veľkostné kritériá, a preto nemá čo posudzovať. Preto sa môže sama rozhodnúť, či sa za účtovné obdobie, v ktorom vznikla, bude považovať za mikro účtovnú jednotku alebo nie (§ 2 ods. 5 ZoÚ).	§ 2 ods. 11 ZoÚ Novovzniknutá účtovná jednotka sa zatriedi do veľkostnej skupiny na základe vlastného rozhodnutia a zostáva v tejto veľkostnej skupine aj v bezprostredne nasledujúcom účtovnom období, pričom nepostupuje podľa § 2 odseku 12. Odsek 12 znie: Účtovná jednotka, ktorá spĺňa podmienky pre mikro účtovnú jednotku, môže postupovať ako malá účtovná jednotka.	Novovzniknutá účtovná jednotka sa aj naďalej môže sama rozhodnúť, či bude patriť k mikro účtovným jednotkám alebo nie.
Prechodné ustanovenia k zatriedeniu do veľkostných skupín	Neaplikovateľné	§ 39k ZoÚ (prechodné ustanovenia) 1. Účtovná jednotka, ktorá má účtovné obdobie kalendárny rok, postupuje podľa § 2 ods. 5 až 14 v znení účinnom od 1. januára 2015 prvýkrát od 1. januára 2015, pričom posudzuje splnenie podmienok podľa § 2 ods. 5 až 14 k 31. decembru 2014. 2. Účtovná jednotka, ktorá má účtovné obdobie hospodársky rok, postupuje podľa § 2 ods. 5 až 14 v znení účinnom od 1. januára 2015 prvýkrát v hospodárskom roku, ktorý začína v priebehu roka 2015, pričom posudzuje splnenie podmienok podľa § 2 ods. 5 až 14 ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka v priebehu roka 2015.	Novela zákona o účtovníctve nadobúda účinnosť 1. januára 2015. Dôvodová správa k prechodným ustanoveniam uvádza: Predmetné ustanovenie upravuje začlenenie účtovných jednotiek do veľkostných skupín k 1. januáru 2015, pričom sa posudzujú veľkostné podmienky k 31. decembru 2014. Účtovná jednotka, ktorej hospodársky rok začína v priebehu roka 2015 posudzuje splnenie veľkostných podmienok ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka v priebehu roka 2015. Mikro účtovná jednotka, ktorá bola ustanovená podľa doterajších predpisov sa považuje za mikro účtovnú jednotku podľa tohto zákona.

		3. Účtovná jednotka, ktorá sa v roku 2014 považovala za mikro účtovnú jednotku, sa považuje za mikro účtovnú jednotku podľa zákona v znení účinnom od 1. januára 2015. 4. Účtovná jednotka, ktorá podľa zákona v znení účinnom do 31. decembra 2014 sa rozhodla, že sa nebude považovať za mikro účtovnú jednotku, sa od 1. januára 2015 považuje za malú účtovnú jednotku.	Účtovná jednotka, ktorá sa rozhodla, že od 1. januára 2014 nebude mikro účtovnou jednotkou, v takomto prípade sa od 1. januára 2015 začlení ako malá účtovná jednotka.
Zjednodušenia pre mikro a malé účtovné jednotky	Mikro účtovné jednotky Mikro účtovné jednotky aj po 1. januári 2014 naďalej vedú účtovníctvo podľa Postupov účtovania a účtovej osnovy pre podnikateľov. Od 1. januára 2014 je ich účtovná závierka zjednodušená, a to všetky tri jej súčasti – súvaha, výkaz ziskov a strát, poznámky. Je upravená v samostatnom opatrení MF SR č. 15464/2013-74 o účtovej závierke mikro účtovných jednotiek (novelizované bolo 24. septembra 2014, pozri Finančný spravodajca 10/2014). Od 1. januára 2014 boli zavedené aj tieto zmeny (novela ZoÚ zákonom č. 352/2013 zo 17. októbra 2013, novela PÚ pre podnikateľov opatrením MF SR č. 17922/2013-74 zo 16. decembra 2013):	Novelou zákona o účtovníctve sa nič nezmenilo. Pripravujú sa však dve samostatné opatrenia MF SR o účtovej závierke (súvaha, výkaz ziskov a strát, poznámky): - jedno pre malé účtovné jednotky, - jedno pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu. Malé účtovné jednotky by mali mať ďalšie zjednodušenia pri zostavení súvahy, výkazu ziskov a strát a poznámok. Obidve opatrenia by mali nadobudnúť účinnosť 1. januára 2015.	

- majetok a záväzky **neoceňujú reálnou hodnotou**, a podiely v iných spoločnostiach **neoceňujú metódou vlastného imania** (§ 25 ods. 7 ZoÚ, § 27 ods. 11 ZoÚ, § 14 ods. 19 a 20 PÚ, § 16 ods. 32 a 33 PÚ),
- zjednodušenia pri **účtovaní predaja** podniku alebo jeho časti (§ 27 ods. 2 PÚ),
- zjednodušenia pri **účtovaní škôd** na majetku (§ 72 ods. 2 PÚ).

Malé účtovné jednotky

Malé účtovné jednotky **nemusia** (= voliteľnosť) od 31. decembra 2013 **v poznámkach** ako tretej súčasti účtovnej závierky uvádzať tieto údaje (§ 3 ods. 4 opatrenia o účtovnej závierke podnikateľov):

- niektoré údaje o **príjmoch** štatutárnych, dozorných a iných **orgánov** (podľa prílohy č. 3 časť M písm. a)),
- údaje o **spriaznených osobách** (podľa prílohy č. 3 časť N).

Subjekty verejného záujmu (SVZ)

SVZ nie sú **v zákone o účtovníctve** definované.

Sú definované v zákone č. 540/2007 Z.z. **o audítoroch** (§ 2 ods. 14), a to pre účely auditu účtovnej závierky.

Subjektom verejného záujmu je (§ 2 ods. 14 zákona o audítoroch):

Zákon o účtovníctve definuje subjekty verejného záujmu nasledovne (§ 2 ods. 14):

- účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu,
- banka, pobočka zahraničnej banky,
- Exportno-importná banka Slovenskej republiky,

Z porovnania týchto definícií je vidieť, že množina SVZ podľa zákona o audítoroch a množina SVZ podľa zákona o účtovníctve **nie sú totožné**.

Každý zákon ich definuje pre svoje účely.

Zákon o audítoroch ich definuje preto, lebo na audítorov účtovnej závierky SVZ sa kladú

- účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere a tieto boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokolvek členského štátu,
- Národná banka Slovenska,
- banka, pobočka zahraničnej banky,
- Exportno-importná banka Slovenskej republiky,
- poisťovňa, pobočka zahraničnej poisťovne,
- zaistovňa, pobočka zahraničnej zaistovne,
- zdravotná poisťovňa,
- správcovská spoločnosť, pobočka správcovskej spoločnosti,
- dôchodková správcovská spoločnosť,
- doplnková dôchodková spoločnosť,
- Burza cenných papierov,
- Centrálny depozitár cenných papierov,
- Železnice Slovenskej republiky,
- obchodné spoločnosti, ktoré prekračujú veľkostné kritériá uvedené v § 17a ZoÚ (170.000.000 eur majetok, 170.000.000 eur čistý obrat, 2.000 zamestnancov),
- účtovná jednotka, ktorá zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku podľa § 22 ods. 3 ZoÚ,
- obchodník s cennými papiermi a pobočka zahraničného obchodníka s cennými papiermi, ak sa rozhodnú zostavovať individuálnu účtovnú

- poisťovňa, pobočka zahraničnej poisťovne,
- zaistovňa, pobočka zahraničnej zaistovne,
- zdravotná poisťovňa,
- správcovská spoločnosť, pobočka zahraničnej správcovskej spoločnosti,
- dôchodková správcovská spoločnosť,
- doplnková dôchodková spoločnosť,
- Burza cenných papierov,
- Centrálny depozitár cenných papierov,
- obchodník s cennými papiermi,
- platobná inštitúcia,
- inštitúcia elektronických peňazí,
- subjekt kolektívneho investovania,
- dôchodkový fond,
- pobočka zahraničnej finančnej inštitúcie,
- účtovná jednotka, ktorá prekračuje veľkostné kritériá uvedené v § 17a (170.000.000 eur majetok, 170.000.000 eur čistý obrat, 2.000 zamestnancov).

prísnejšie požiadavky než na audítora účtovnej závierky ostatných účtovných jednotiek (§ 26):

- povinná rotácia kľúčového auditorského partnera,
- komunikácia audítora a výboru pre audit,
- niektoré požiadavky na nezávislosť audítora.

Zákon o účtovníctve ich definuje preto, lebo na SVZ sa nevzťahujú ustanovenia o mikro, malých a veľkých účtovných jednotkách.

	závierku podľa § 17a ZoÚ (IFRS v znení prijatom EÚ).		
	Subjektov verejného záujmu je asi 600, z toho asi 300 vo verejnej správe (tie obce, mestá, vyššie územné celky, rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie, ktoré zostavujú konsolidovanú účtovnú závierku).		
Individuálna účtovná závierka zostavená podľa IFRS v znení prijatom EÚ	Vybrané účtovné jednotky musia zostaviť svoju individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom EÚ (v súčasnosti je ich asi 160 – 170). Patrí k nim aj Exportno-importná banka Slovenskej republiky (§ 17a ods. 1 ZoÚ).	Z tohto zoznamu účtovných jednotiek sa vypúšťa Exportno-importná banka Slovenskej republiky.	Exportno-importná banka Slovenskej republiky nebude mať túto povinnosť.
Obsah pojmu „čistý obrat“ je totožný vo všetkých ustanoveniach zákona	Pojem „čistý obrat“ sa v zákone o účtovníctve používa ako jedno z troch veľkostných kritérií v rôznych ustanoveniach: - pri definícii mikro účtovných jednotiek (§ 2 ods. 5), - pri stanovení povinnosti zostaviť individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom EÚ (§ 17a ods. 2), - pri stanovení povinnosti nechať si overiť účtovnú závierku audítorom (§ 19 ods. 1), - pri stanovení povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku (§ 22 ods. 10).	Definícia pojmu „čistý obrat“ je nová, pozri vyššie.	Vo všetkých ustanoveniach zákona je doterajšia definícia pojmu „čistý obrat“ nahradená novou. Za povšimnutie stojí, že ďalšie veľkostné kritérium - „majetok“ (zákon používa pojem „celková suma majetku“) – nie je vo všetkých ustanoveniach zákona totožné: - pri definícii mikro, malých a veľkých účtovných jednotiek je to majetok netto (pozri vyššie), - pri stanovení povinnosti zostaviť individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom EÚ je to majetok brutto,

			- pri stanovení nechať si overiť účtovnú závierku audítorom je to majetok brutto, - pri stanovení povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku je to majetok netto.
Register účtovných závierok	V § 23 až 23c sú viaceré zmeny. Nebudeme ich tu všetky popisovať. V dôvodovej správe k novele zákona sa k nim uvádza: Správcom registra zodpovedným za vytváranie, správu a rozvoj informačného systému verejnej správy je ministerstvo. Prevádzkou systému je poverený prevádzkovateľ, ktorým je rozpočtová organizácia ministerstva financií DataCentrum. Vypúšťa sa úloha prevádzkovateľa formálne kontrolovať údaje uvádzané v účtovnej závierke. Formálnu kontrolu správnosti údajov budú vykonávať daňové úrady pre písomnú podobu a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky pre elektronickú podobu, už na vstupe dokumentov pri podaní. Rozširuje sa možnosť podať oznámenie o dátume schválenia účtovnej závierky v písomnej podobe. Dátum schválenia účtovnej závierky je potrebné doplniť do registra a aj do zbierky listín obchodného registra. V roku 2014 ho bolo možné oznámiť iba v elektronickej podobe. Účtovné jednotky, ktoré nemali zriadený prístup na elektronické doručovanie museli po schválení uložiť všetky dokumenty ešte raz. Aby to už nebolo potrebné, vydá ministerstvo vzor oznámenia opatrením. Dátum schválenia účtovnej závierky sa bude zo vzoru vyťažovať a spracovávať. Praktické skúsenosti s prvým rokom fungovania ostrej prevádzky Registra účtovných závierok (ďalej len „register“) poukázali na to, že je potrebné zvýšiť kontrolný mechanizmus dokumentov na vstupe pre písomné a tiež elektronické podanie. Návrh zákona oprávňuje daňové úrady, aby v prípade neúplnosti alebo nesprávností mohli účtovnú jednotku vyzvať na opravu a súčasne ustanovuje, že neúplné podanie sa považuje za nedoručené, tzn. akékoľvek lehoty na spracovanie začínajú plynúť až keď je podanie úplné a správne. Pre Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky sa z dôvodu kumulácie prác súvisiacich s daňovými priznaniami predlžuje lehota na postúpenie dokumentov, ktoré boli doručené v listinnej podobe prevádzkovateľovi registra. Skúsenosti z praxe poukázali na to, že účtovné jednotky žiadajú o kópie uložených dokumentov vo veľkom rozsahu a na rôzne účely. Často žiadali iba o potvrdenie niektorej časti účtovnej závierky, čo doterajšie znenie neumožňovalo. Súčasne, vzhľadom na množstvo dokumentov, ktorých kópie účtovné jednotky žiadajú, sa rozširujú miesta, na ktorých sa kópie dokumentov poskytujú. Daňový úrad bude poskytovať kópie dokumentov do času uloženia dokumentov v registri. Jednotné kontaktné miesta budú kópie dokumentov poskytovať po ich uložení do registra.		

V súvislosti s tým boli doplnené aj **ustanovenia o pokutách**. Napríklad ak účtovná jednotka nevyhovela výzve daňového úradu na odstránenie nedostatkov (nevyplnila všeobecné náležitosti správne alebo doručené podanie bolo neúplné alebo chyby neodstránila v určenej lehote alebo v určenom rozsahu a pod.), môže jej byť uložená pokuta až do výšky 2 % z celkovej sumy majetku, najviac však 1.000.000 eur (§ 38 ods. 1 písm. c), ods. 2 písm. b) ZoÚ).

Kontakty

Richard Farkaš, Partner
Audit, Accounting Advisory
+421 (0)2 59 98 41 11
rfarkas@kpmg.sk

Andrea Šikulová, Senior Manager
Accounting Advisory
+421 (0)2 59 98 44 12
asikulova@kpmg.sk

KPMG Slovensko spol. s r.o.
Dvořákovo nábrežie 10
811 02 Bratislava
skmarketing@kpmg.sk

www.kpmg.sk