

Novely účtovných predpisov v novembri a decembri 2015

V novembri a decembri 2015 boli novelizované viaceré účtovné predpisy. Niektoré z týchto zmien nadobudli účinnosť 31.12.2015, niektoré 1.1.2016 a niektoré 17.6. 2016.

Dňa **31. decembra 2015** nadobudli účinnosť tieto účtovné predpisy:

- dňa 2. decembra 2015 bolo novelizované opatrenie MF SR č. 23054/2002-92 **o rámcovej účtovej osnove a postupoch účtovania pre podnikateľov** (časť týchto zmien nadobudla účinnosť 31. decembra 2015, a časť nadobudla účinnosť 1. januára 2016),
- dňa 2. decembra 2015 bolo novelizované opatrenie MF SR č. 23377/2014-74 **o účtovej závierke veľkých účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu** (časť týchto zmien nadobudla účinnosť 31. decembra 2015, a časť nadobudla účinnosť 1. januára 2016).

Dňa **1. januára 2016** nadobudli účinnosť tieto účtovné predpisy:

- dňa 11. novembra 2015 bol zákonom č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite novelizovaný **zákon č. 431/2001 Z. z. o účtovníctve** (časť týchto zmien nadobudla účinnosť 1. januára 2016, a časť nadobudne účinnosť 17. júna 2016),
- ako je uvedené vyššie, časť zmien **rámcovej účtovej osnove a postupov účtovania pre podnikateľov** a časť zmien **opatrenia o účtovej závierke veľkých účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu**,
- dňa 2. decembra 2015 bolo novelizované opatrenie MF SR č. 23378/2014-74 **o účtovej závierke malých účtovných jednotiek**.

Dňa **17. júna 2016** nadobudnú účinnosť tieto účtovné predpisy:

- ako je uvedené vyššie, časť zmien zákona o účtovníctve.

Upozorňujeme, že toto nie sú jediné zmeny účtovných predpisov, ktoré budú mať vplyv na účtovnú závierku zostavenú k 31.12.2015 alebo k neskoršiemu dátumu. Už v priebehu roka 2014 a 2015 boli novelizované viaceré účtovné predpisy, pričom časť z týchto zmien nadobudla účinnosť v priebehu roka 2015 (a preto bude mať vplyv **už na účtovnú závierku zostavenú k 31.12.2015**), časť k 1.1.2016 a časť nadobudne účinnosť k 1.1.2017. Väčšina týchto zmien bola vyvolaná potrebou transpozície novej smernice 2013/34/EÚ o účtovej závierke a venovali sme sa im v našich predchádzajúcich Aktualitách.

A. Zmeny účinné od 31.12.2015

1. Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92 o rámcovej účtovnej osnove a postupoch účtovania pre podnikateľov

Prepojené účtovné jednotky. V nadväznosti na zavedenie pojmu „prepojené účtovné jednotky“ v opatrení o účtovnej závierke veľkých účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu a v opatrení o účtovnej závierke malých účtovných jednotiek, bolo potrebné upraviť aj súvisiace ustanovenia v postupoch účtovania:

- § 13 ods. 8 písm. b) o zásadách pre členenie dlhodobého majetku a jeho účtovanie,
- § 14 ods. 23 o zásadách pre členenie cenných papierov a podielov a ich účtovanie,
- § 53, § 54, § 80 o účtovaní pohľadávok a záväzkov a o účtovaní finančných výnosov.

V účtovnej osnove boli upresnené názvy účtov 062, 066, 351, 361, 471.

Účtovanie v reštrukturalizácii. V nadväznosti na novelu Obchodného zákonníka z apríla 2015 boli doplnené ustanovenia § 29 o účtovaní v reštrukturalizácii. Podľa **prechodných ustanovení** § 86j sa ustanovenia o účtovaní v reštrukturalizácii použijú pri zostavovaní účtovnej závierky k 31.12.2015, pričom ak má účtovná jednotka účtovné obdobie hospodársky rok alebo zostavuje priebežnú účtovnú závierku, môže (= voliteľnosť) tieto ustanovenia použiť aj pri zostavovaní účtovnej závierky ku dňu, ktorý predchádza 31.12.2015, ak sa účtovná závierka zostavuje po 31.12.2015.

Finančný leasing. V § 30a boli upresnené odkazy na zákon o dani z príjmov.

2. Opatrenie MF SR č. 23377/2014-74 o účtovnej závierke veľkých účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu

Spriaznené osoby. Podľa novej účtovnej smernice 2013/34/EÚ, definícia spriaznených osôb vychádza z IAS 24 Related Party Disclosures. Preto bola definícia uvedená v IAS 24 prevzatá do tohto opatrenia. Medzitým bola definícia v IAS 24 doplnená, a preto je potrebné doplniť aj definíciu v tomto opatrení. Podľa § 5 ods. 2 písm. b) bodu 7 tohto opatrenia, k spriazneným osobám patrí aj

- účtovná jednotka alebo niektorý člen skupiny, do ktorej účtovná jednotka patrí, ak poskytuje **služby kľúčového manažmentu** vykazujúcej účtovnej jednotke alebo materskej účtovnej jednotke vykazujúcej účtovnej jednotky.

Prehľad peňažných tokov. Bola upresnená definícia peňažných prostriedkov – pojem „ekvivalenty peňažnej hotovosti“ bol nahradený pojmom „peňažné ekvivalenty“ (§ 5 ods. 3 písm. b) opatrenia). Bolo tiež upresnené zahrňovanie peňažných tokov pri úrokoch, dividendách a iných podieloch na zisku (príloha č. 1 čl. X ods. 8 písm. a) opatrenia) do prehľadu peňažných tokov.

B. Zmeny účinné od 1.1.2016

1. Zákon o účtovníctve

Zatriedenie účtovných jednotiek. V súvislosti s veľkostnými skupinami účtovných jednotiek (mikro, malé, veľké) sa upresňujú ustanovenia § 2 ods. 10 zákona o účtovníctve. Účtovná jednotka sa zatriedi do veľkostnej skupiny na základe splnenia alebo nesplnenia podmienok **za dve bezprostredne predchádzajúce** účtovné obdobia. Podľa **prechodných ustanovení** § 39n ods. 1, účtovná jednotka, ktorá má účtovné obdobie hospodársky rok, postupuje podľa § 2 ods. 10 v znení účinnom od 1.1.2016 prvýkrát v hospodárskom roku, ktorý sa začína v priebehu roka 2016.

Údaje o nákladoch voči audítorovi. V § 18 ods. 6 zákona o účtovníctve sa upresňuje členenie údajov uvádzaných v poznámkach. Náklady voči audítorovi sa uvádzajú v nasledovnom členení:

- overenie účtovnej závierky,
- uisťovanie audítorskej služby s výnimkou overenia účtovnej závierky,
- daňové poradenstvo,
- ostatné neaudítorské služby.

Vynechali sa „súvisiace audítorské služby“ ako samostatná položka, a teraz sú obsiahnuté v položke „ostatné neaudítorské služby“. Pozri aj prílohu 1 (Obsahová náplň poznámok) čl. IV ods. 3 opatrenia o účtovnej závierke veľkých účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu.

Oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. V § 22 ods. 11 sa upresňujú ustanovenia, kedy môže byť materská účtovná jednotka oslobodená od tejto povinnosti z dôvodu, že:

- je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou, t.j. je na medzistupni skupiny,
- skupina neprekročila veľkostné kritériá.

Ide o zosúladenie so smernicou a o upresnenie ustanovení, zavedených novelou zákona o účtovníctve zo 6.5.2015, ktoré mali nadobudnúť účinnosť 1.1.2016 (to znamená, že ustanovenia zo 6.5.2015 boli novelou z 11.11.2015 upresnené, ešte pred nadobudnutím ich účinnosti). Podľa **prechodných ustanovení** § 39n ods. 2 a 3, materská účtovná jednotka, ktorá má účtovné obdobie:

- **kalendárny rok**, postupuje podľa § 22 ods. 11 v znení účinnom od 1.1.2016 pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky za účtovné obdobie, ktoré sa končí 31.12.2016,
- **hospodársky rok**, postupuje podľa § 22 ods. 11 v znení účinnom od 1.1.2016 pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky za účtovné obdobie, ktoré sa končí v priebehu roka 2017.

2. Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92 o rámcovej účtovej osnove a postupoch účtovania pre podnikateľov

Podielová účasť. V nadväznosti na zmeny v § 2 ods. 4 písm. m) a § 27 ods. 1 zákona o účtovníctve týkajúce sa zavedenia pojmu „podielová účasť“, bolo potrebné tieto zmeny preniesť aj do postupov účtovania:

- § 10 ods. 18 o odloženej dani,
- § 14 ods. 2, 3, 7, 11, 12, 22 o zásadách pre členenie cenných papierov a podielov a ich účtovanie,
- § 48 ods. 1 o zúčtovacích vzťahoch,
- § 52 ods. 11 o zúčtovaní daní a dotácií,
- § 80 ods. 1 o finančných výnosoch.

Reálna hodnota. V súvislosti s prepracovanými ustanoveniami zákona o účtovníctve, týkajúcimi sa reálnej hodnoty (§ 27 zákona o účtovníctve), boli upresnené postupy účtovania:

- § 16 ods. 28 o oceňovaní derivátov,
- § 26 o účtovaní pri **zlúčení, splynutí a rozdelení**. Vzhľadom na to, že nové ustanovenia § 27 zákona o reálnej hodnote sa viac než tie doterajšie orientujú na **predajnú** cenu majetku (cenu na výstupe, angl. exit price; napriek tomu, že v zákone naďalej chýba všeobecná definícia reálnej hodnoty, podobne ako je to napr. v IFRS 13 Fair Value Measurement, z nových ustanovení § 27 je badateľná tendencia považovať za reálnu hodnotu cenu na výstupe), pri účtovaní zlúčenia, splynutia a rozdelenia sa rozdiel medzi nižšou reálnou hodnotou majetku a vyššou účtovnou hodnotou majetku neúčtuje ako opravná položka, ale na účet 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení, t.j. bez vplyvu na výsledok hospodárenia. Podľa **prechodných ustanovení** § 86k, ak má účtovná jednotka účtovné obdobie hospodársky rok, prvýkrát takto účtuje v hospodárskom roku, ktorý začína v priebehu roka 2016.

Reprodukčná obstarávacía cena. V súvislosti so **zrušením** oceňovania majetku reprodukčnou obstarávacou cenou a jeho nahradením oceňovaním reálnou hodnotou (§ 25 zákona o účtovníctve), boli upresnené postupy účtovania:

- § 21 ods. 1 a 2 o oceňovaní dlhodobého nehmotného a hmotného majetku novo zisteného pri inventarizácii,
- § 30b o emisných kvótach,
- § 44 ods. 8 o oceňovaní zvierat vlastného chovu, príchovkov a prírastkov zvierat; na rozdiel od predchádzajúcich dvoch prípadov, tieto sa neoceňujú reálnou hodnotou, ale vlastnými nákladmi.

Zákon o športe, sponzorské. V nadväznosti na nový zákon č. 440/2015 Z. z. o športe sa upravuje účtovanie tzv. „sponzorského“, t. j. nároku na peňažné plnenie a nepeňažné plnenie na základe uzavretej zmluvy o sponzorstve v športe (§ 52b postupov účtovania).

- Nárok na sponzorské sa účtuje na ľarchu účtu 347 – Ostatné dotácie, so súvzťažným zápisom v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti alebo v prospech účtu 384 – Výnosy budúcich období.
- Poskytnuté sponzorské sa účtuje na ľarchu účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť. Ak je na to dôvod, časovo sa rozlišuje.

3. Opatrenie MF SR č. 23377/2014-74 o účtovnej závierke veľkých účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu

Podielová účasť. V nadväznosti na zmeny v § 2 ods. 4 písm. m) zákona o účtovníctve týkajúce sa zavedenia pojmu „podielová účasť“, bolo potrebné tieto zmeny preniesť aj do tohto opatrenia (§ 5 ods. 1):

- bola vynechaná definícia dcérskej účtovnej jednotky, pretože je uvedená v § 22 zákona o účtovníctve,
- bola prepracovaná definícia **pridruženej účtovnej jednotky** (v zmysle článku 2 ods. 13 smernice 2013/34/EÚ): pridruženou účtovnou jednotkou je účtovná jednotka, v ktorej má iná účtovná jednotka **podielovú účasť** podľa § 2 ods. 4 písm. m) zákona a táto iná účtovná jednotka vykonáva **podstatný vplyv** na prevádzkovú činnosť a finančnú činnosť účtovnej jednotky; predpokladá sa, že účtovná jednotka vykonáva podstatný vplyv v inej účtovnej jednotke, ak má v tejto inej účtovnej jednotke minimálne dvadsaťpercentný podiel hlasovacích práv akcionárov alebo spoločníkov.

Úprava údajov za predchádzajúce účtovné obdobie. Podľa prílohy č. 1 (Obsahová náplň poznámok) čl. II ods. 2 tohto opatrenia, ak v dôsledku **zmeny účtovných zásad a účtovných metód** nie sú hodnoty za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie v jednotlivých súčiastiach účtovnej závierky **porovnateľné**, uvádza sa vysvetlenie o neporovnateľných hodnotách v poznámkach. To znamená, že hodnoty za predchádzajúce účtovné obdobie sa v súvahe a vo výkaze ziskov a strát neupravujú.

- Z tohto ustanovenia sa teraz zavádza **výnimka**. Podľa § 5 ods. 4, ak účtovná jednotka v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období nezostavila účtovnú závierku ako **veľká** účtovná jednotka (t. j. zostavila ju ako malá účtovná jednotka alebo mikro účtovná jednotka), potom v súvahe (stĺpce 3 a 5) a vo výkaze ziskov a strát (stĺpec 2) musí upraviť (= povinnosť) údaje za predchádzajúce účtovné obdobie.
 - o Tým sa stanú údaje za bežné a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie uvedené v súvahe a vo výkaze ziskov a strát porovnateľnými **priamo** zo súvahy a z výkazu ziskov a strát. Nebude potrebné vplyv tejto zmeny uvádzať v poznámkach.
 - o V poznámkach sa podľa v čl. II ods. 2 len uvedie, že údaje za predchádzajúce účtovné obdobie boli upravené.

4. Opatrenie MF SR č. 23378/2014-74 o účtovnej závierke malých účtovných jednotiek

Zmeny sú **analogické** ako pri účtovnej závierke **veľkých** účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu (viď vyššie):

- zrušenie definície dcérskej účtovnej jednotky,
- povinná úprava údajov za predchádzajúce účtovné obdobie v súvahe a vo výkaze ziskov a strát.

Na rozdiel od vyššie uvedeného opatrenia, definícia **pridruženej účtovnej jednotky** bola v opatrení o účtovnej závierke malých účtovných jednotiek zrušená bez náhrady.

C. Zmeny účinné od 17.6.2016

Tieto zmeny sa týkajú len **zákona o účtovníctve**.

Súvisia s novým zákonom č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite, ktorého všetky ustanovenia, týkajúce sa štatutárneho auditu, nadobudnú účinnosť 17.6.2016. Je to dátum, dokedy sú členské štáty povinné transponovať zmeny smernice č. 2006/43/ES o štatutárnom audite (zmeny smernice boli prijaté 16.4.2014) a súčasne dátum, kedy sa začne uplatňovať nariadenie č. 537/2014 zo 16.4.2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu.

Dňom 17.6.2016 sa zrušuje terajší zákon č. 540/2007 Z. z. o audítoroch.

Výbor pre audit. Povinnosť zriadiť výbor pre audit, zloženie jeho členov, úlohy a pod. sú teraz uvedené v § 19a zákona o účtovníctve. Dňom 17.6.2016 budú tieto ustanovenia zrušené a nadobudnú účinnosť ustanovenia o výbore pre audit, ktoré sú v § 34 zákona č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite. Inými slovami, výbor pre audit dňom 17.6.2016 prestane byť upravený v zákone o účtovníctve, a bude upravený v zákone o štatutárnom audite.

Sankcie. V súvislosti so zrušením ustanovení o výbore pre audit v zákone o účtovníctve sa v § 38 zákona o účtovníctve rušia aj sankcie s týmto výborom súvisiace, a budú ukladané podľa zákona o štatutárnom audite. Podľa **prechodných ustanovení** § 39o zákona o účtovníctve, na konania podľa § 38 ods. 1 písm. f) začaté pred 17.6.2016 sa vzťahuje predpis účinný do 16.6.2016.

Kontakt

Richard Farkaš

Partner, Účtovné poradenstvo

T: +421 2 5998 4111

M: rfarkas@kpmg.sk

KPMG Slovensko spol. s r.o.

Dvořákovo nábrežie 10

811 02 Bratislava

kpmg.sk