

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2023/421000214493

ZRUŠENIE A ZÁNIK OBCHODNÝCH
SPOLOČNOSTÍ

Diplomová práca

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

ZRUŠENIE A ZÁNİK OBCHODNÝCH
SPOLOČNOSTÍ

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo
Študijný odbor: Ekonómia a manažment
Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva
Vedúci záverečnej práce: Ing. Lucia Ondrušová, PhD.

ABSTRAKT

RECKOVÁ, Nikola: *Zrušenie a zánik obchodných spoločností*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúca záverečnej práce: Ing. Lucia Ondrušová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2023, počet strán: 64

Záverečná práca je vypracovaná na tému zrušenia a zániku obchodných spoločností. Cieľom diplomovej práce je vysvetliť problematiku zrušenia a zániku spoločností bez likvidácie a s likvidáciou a ich povinností vzťahujúcich sa k účtovníctvu účtovnej jednotky, zároveň poukázať na to, či sa povinnosti súvisiace so zrušením spoločnosti premietli v účtovných závierkach vo vybraných účtovných jednotkách. Práca je rozčlenená do troch kapitol. Obsahuje pätnásť tabuliek. Prvá kapitola definuje právne formy obchodných spoločností, vysvetľuje zrušenie a zánik spoločnosti bez likvidácie a zrušenie a zánik spoločnosti s likvidáciou. Charakterizuje povinnosti týkajúce sa zrušenia a zániku spoločností. Zaoberá sa typickými účtovnými prípadmi, ktoré sa venujú tejto oblasti a ich zaúčtovaniu. Definuje zrušenie a zánik obchodných spoločností podľa medzinárodných štandardov. Druhá kapitola vysvetľuje cieľ práce, čiastkové ciele práce, metodiku a metódy skúmania práce. V tretej kapitole prezentujeme výsledky analýz uskutočnených na vybranej vzorke účtovných jednotiek podľa skupín, do ktorých boli začlenené. Venovali sme sa aj vysvetleniu dôležitých položiek zrušenia a zániku spoločností pri konkrétnych účtovných jednotkách. Okrem konkrétnych účtovných jednotiek sme si vytvorili modelovú situáciu pre zrušenie a zánik spoločnosti s likvidáciou a bez likvidácie. Výsledkom práce je prezentácia dôležitých položiek, ktoré sa týkajú alebo ovplyvňujú zrušenie a zánik spoločnosti a vysvetlenie pôvodu vzniku týchto položiek. Pri účtovných jednotkách bez objasnených dôvodov vzniku týchto položiek boli naformulované hypotézy na základe ktorých bol definovaný vznik sledovaných údajov.

Kľúčové slová: obchodná spoločnosť, zrušenie a zánik spoločnosti, účtovná jednotka, súvaha, výkaz ziskov a strát, poznámky

ABSTRACT

RECKOVÁ, Nikola: *Liquidation and dissolution of commercial companies*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Business Informatics, Department of Accounting and Auditing. – Thesis supervisor: Ing. Lucia Ondrušová, PhD. – Bratislava: FHI EU 2023, number of pages: 64

The final thesis is prepared on the topic of liquidation and dissolution of business companies. The aim of the thesis is to explain the issue of liquidation and dissolution of companies without liquidation process and with liquidation process and their obligations related to the accounting of the accounting unit, at the same time to point out whether the obligations related to the liquidation of the company were reflected in the financial statements of selected accounting units. The work is divided into three chapters. It contains fifteen tables. The first chapter defines the legal forms of commercial companies, explains the liquidation and dissolution of a company without liquidation process and the liquidation and dissolution of a company with liquidation process. It characterizes the obligations regarding the liquidation and dissolution of companies. It deals with typical accounting cases that are devoted to this area and their accounting. It defines the liquidation and dissolution of commercial companies according to international standards. The second chapter explains the goal of the work, sub-goals of the work, methodology and methods of researching the work. In the third chapter, we present the results of the analyses carried out on a selected sample of accounting units according to the groups in which they were included. We also devoted ourselves to the explanation of important items of liquidation and dissolution of companies for specific accounting units. In addition to specific accounting units, we have created a model situation for the liquidation and dissolution of a company with and without liquidation process. The result of the work is the presentation of important items that relate to or affect the liquidation and dissolution of the company and an explanation of the origin of these items. In the case of accounting units without clarified reasons for the creation of these items, hypotheses were formulated on the basis of which the creation of the monitored data was defined.

Keywords: trading company, liquidation and dissolution of the company, accounting unit, balance sheet, profit and loss statement, notes

Zoznam tabuliek

- Tabuľka 1 Prehľad základného imania a výšky vkladu v kapitálových obchodných spoločnostiach
- Tabuľka 2 Účtovanie v obchodnej spoločnosti – vyrovnávací podiel pri zániku účasti spoločníka
- Tabuľka 3 Vysporiadanie účtu 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení
- Tabuľka 4 Účtovanie o odloženej dani z príjmov v nástupnickej spoločnosti
- Tabuľka 5 Daňové a účtovné povinnosti spoločnosti v likvidácii
- Tabuľka 6 Výpočet odloženej dani z príjmov v účtovnej jednotke Hella Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii
- Tabuľka 7 Výpočet odloženej dani z príjmov v účtovnej jednotke DWC Slovakia a. s. v likvidácii
- Tabuľka 8 Účtovné prípady účtované u spoločníka za predpokladu, že mal nárok na podiel na likvidačnom zostatku
- Tabuľka 9 Štruktúra výkazu o finančnej situácii v spoločnosti AEGON, d. s. s., a. s.
- Tabuľka 10 Analýza odloženej dane podľa druhu dočasných rozdielov spoločnosti AEGON, d. s. s., a. s.
- Tabuľka 11 Súvaha spoločnosti Papier s. r. o. pred úpravami k 31. 12. 2022
- Tabuľka 12 Analýza odloženej dane podľa vzniku spoločnosti Papier s. r. o.
- Tabuľka 13 Súvaha spoločnosti Papier s. r. o. po úpravách k 31. 12. 2022
- Tabuľka 14 Súvaha spoločnosti Spotrebný tovar s. r. o. k 31. 12. 2022
- Tabuľka 15 Súvaha spoločnosti Spotrebný tovar s. r. o. k 01. 01. 2023 po zlúčení

Obsah

Úvod	9
1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	11
1.1. Identifikácia obchodných spoločností podľa platnej slovenskej legislatívy.....	11
1.1.1. Osobné obchodné spoločnosti	11
1.1.2. Kapitálové obchodné spoločnosti	12
1.1.3. Zmiešané obchodné spoločnosti	12
1.2. Zrušenie a zánik obchodných spoločností a práva s tým spojené.....	13
1.2.1. Verejná obchodná spoločnosť.....	15
1.2.2. Komanditná spoločnosť	16
1.2.3. Spoločnosť s ručením obmedzeným.....	16
1.2.4. Akciová spoločnosť	17
1.3. Účtovné operácie súvisiace so zrušením spoločnosti	17
1.3.1. Zrušenie spoločnosti bez likvidácie z účtovného hľadiska.....	18
1.3.2. Zrušenie spoločnosti s likvidáciou.....	25
1.4. Povinnosti zostavenia účtovnej závierky pri zrušení spoločnosti s likvidáciou	27
1.5. Zrušenie a zánik spoločností podľa medzinárodných účtovných štandardov	30
2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	31
3. Výsledky práce a diskusia.....	33
3.1. Analýza účtovných jednotiek, ktoré sa zrušili s likvidáciou	33
3.1.1. Spoločnosť s ručením obmedzeným zrušená s likvidáciou	34
3.1.2. Akciová spoločnosť zrušená s likvidáciou	37
3.1.3. Komanditná spoločnosť zrušená s likvidáciou	39
3.1.4. Verejná obchodná spoločnosť zrušená s likvidáciou.....	40
3.2. Analýza účtovných jednotiek, ktoré sa zrušili bez likvidácie.....	41
3.2.1. Spoločnosť s ručením obmedzeným zrušená bez likvidácie	43

3.2.2. Akciová spoločnosť zrušená bez likvidácie.....	45
3.2.3. Komanditná spoločnosť zrušená bez likvidácie	49
3.2.4. Verejná obchodná spoločnosť zrušená bez likvidácie	51
3.3. Modelová situácia pre účtovné jednotky zanikajúce s likvidáciou.....	52
3.4. Modelová situácia pre účtovné jednotky zanikajúce bez likvidácie.....	57
Záver	61
Zoznam použitej literatúry	63

Úvod

Zániku spoločnosti predchádza jej zrušenie s likvidáciou alebo bez likvidácie. Spoločnosť sa zrušuje bez likvidácie, ak celé jej imanie prešlo na právneho nástupcu, alebo po jej zrušení súdom nebol zložený preddavok na úhradu odmeny a výdavkov likvidátora. Pri zrušení bez likvidácie môže účtovná jednotka zaniknúť zlúčením, splynutím alebo rozdelením. Zánik pri zrušení bez likvidácie nastane dňom, kedy začnú platiť účinky zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia. Zánik pri zrušení s likvidáciou nastane po dni, ku ktorému sa končí likvidácia.

Cieľom diplomovej práce je vysvetliť problematiku zrušenia a zániku spoločností bez likvidácie alebo s likvidáciou a ich povinností vzťahujúcich sa k účtovníctvu účtovnej jednotky a poukázať na to, či sa povinnosti súvisiace so zrušením spoločnosti premietli v účtovných závierkach vo vybraných účtovných jednotkách.

V prvej kapitole práce vysvetľujeme aké právne formy máme platné v rámci legislatívy Slovenskej republiky a definujeme čo je pre ne špecifické, či už je to výška základného imania pri založení alebo jednotlivé povinnosti, ktoré sú pre nich odlišné od iných pri zrušení a zániku účtovnej jednotky. Prvá kapitola je doplnená o účtovné prípady a povinnosti, ktoré sa týkajú pre zrušenie bez likvidácie a pre zrušenie s likvidáciou. Dôležitým pojmom, ktorému sme sa venovali v tejto časti je „rozhodný deň“. Jeho definícia slúži na určenie, kedy musí účtovná jednotka zostavovať mimoriadnu účtovnú závierku. Zostavenie mimoriadnej účtovnej závierky je jedna z viacerých povinností, ktoré riešime v práci.

Druhá kapitola sa venuje definícii hlavného cieľa diplomovej práce a jej rozloženia na viaceré ciele. Uvádzame v nej metodiku práce a metódy skúmania, ktoré boli použité pri vypracovaní práce.

V tretej kapitole podrobne skúmame účtovné závierky účtovných jednotiek podľa jednotlivých právnych foriem a informácie, ktoré účtovné jednotky mali uvedené v obchodnom registri. Podrobne sme sa venovali analýze jej výkazov akými sú súvaha, výkaz ziskov a strát a poznámky. Kde sme si vybrali osem účtovných jednotiek, ktoré boli rozdelené do dvoch skupín podľa toho, či boli zrušené s likvidáciou alebo bez likvidácie. V každej účtovnej jednotke sme si stanovili dôležité oblasti z pohľadu zrušenia a zániku obchodnej spoločnosti, kde sme si premietli aj pôvod ich vzniku. Výsledky práce sme prezentovali nie len pre jednotlivé účtovné jednotky ale boli aj premietnuté pre typy

obchodných spoločností, v ktorých boli obchodné spoločnosti zaradené. Na záver tretej kapitoly sme si vytvorili modelovú situáciu pre zrušenie a zánik spoločnosti s likvidáciou. Kde sme prešli celý proces od rozhodnutia o vstupe do likvidácie až do samotného výmazu spoločnosti. Vstupné údaje tejto modelovej účtovnej jednotky sme potom aplikovali aj pre zrušenie a zánik bez likvidácie pomocou zlúčenia dvoch účtovných jednotiek.

1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1. Identifikácia obchodných spoločností podľa platnej slovenskej legislatívy

Obchodné spoločnosti na území Slovenskej republiky hlavne upravuje zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „obchodný zákonník“). Podľa obchodného zákonníka, § 56 ods. 1 obchodnou spoločnosťou je právnická osoba založená na účely podnikania, kde spoločnú podnikateľskú činnosť vykonávajú zoskupenia fyzických alebo právnických osôb.

Na základe tohto zákona členíme obchodné spoločnosti do troch skupín na základe ich charakteristiky, ktoré predstavujú formy obchodných spoločností. Členíme ich na:

- a. osobné obchodné spoločnosti,**
- b. kapitálové obchodné spoločnosti a**
- c. zmiešané obchodné spoločnosti.**

Základnými kritériami, ktorými rozlišujeme obchodné spoločnosti do týchto troch skupín sú spôsob vstupu nových spoločníkov do obchodnej spoločnosti, spôsob výstupu spoločníkov z obchodnej spoločnosti, orgány obchodnej spoločnosti vrátane ich štruktúry a rozsahu ručenia spoločníkov za záväzky obchodnej spoločnosti.

Obchodný zákonník rozlišuje nasledujúce typy obchodných spoločností a to verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným, akciová spoločnosť a jednoduchá spoločnosť na akcie¹. V súčasnosti v našom právnom systéme existuje aj ďalšia forma obchodnej spoločnosti a to európska akciová spoločnosť.

1.1.1. *Osobné obchodné spoločnosti*

Osobné obchodné spoločnosti sú spoločnosti v ktorých je povinná osobná účasť spoločníkov na podnikaní a spoločníci ručia neobmedzene celý svojím majetkom za záväzky spoločnosti. Medzi osobné spoločnosti patrí iba jeden typ obchodnej spoločnosti a to **verejná obchodná spoločnosť**. Tieto spoločnosti sa nazývajú aj ako čisté obchodné spoločnosti.

¹ Tomuto typu obchodnej spoločnosti sa nebudeme bližšie venovať, nakoľko je to obdoba akciovej spoločnosti.

Spoločnosti spadajúce pod osobné obchodné spoločnosti nemajú povinnú tvorbu základného imania zo zákona čo znamená, že nemusia vložiť vklad pri založení. Zároveň spoločníci osobných spoločností ručia za záväzky spoločnosti celým svojím majetkom. (MÁZIKOVÁ, ONDRUŠOVÁ, SENEŠI, 2016).

1.1.2. Kapitálové obchodné spoločnosti

Pre tieto spoločnosti je typická kapitálová účasť spoločníkov na podnikaní spoločnosti, ich osobná účasť môže byť uskutočnená nepriamo a to napríklad zamestnaneckým pomerom alebo spoločník bude pôsobiť v niektorom z orgánov spoločnosti. Na rozdiel od osobných obchodných spoločností, spoločníci v kapitálových obchodných spoločnostiach neručia za záväzky spoločnosti a ručia tzn. znášajú riziko len do výšky svojho vkladu.

Patria sem **akciové spoločnosti**, ktoré sú typické pre túto skupinu, a **spoločnosti s ručením obmedzeným**. Spoločnosť s ručením obmedzením obsahuje niekoľko črt, vlastností a prvkov z kapitálovej obchodnej spoločnosti a zároveň aj z osobnej obchodnej spoločnosti. Tieto spoločnosti povinne tvoria základné imanie pri založení, to znamená, že spoločníci musia vložiť vklad. (MÁZIKOVÁ, ONDRUŠOVÁ, SENEŠI, 2016)

Tabuľka 1 Prehľad základného imania a výšky vkladu v kapitálových obchodných spoločnostiach

Typ	Výška základného imania	Výška vkladu
Akciová spoločnosť	25 000,- €	V závislosti od menovitej hodnoty akcie.
Spoločnosť s ručením obmedzeným	5 000,- €	750,- €

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe ustanovení obchodného zákonníka

1.1.3. Zmiešané obchodné spoločnosti

V zmiešaných obchodných spoločnostiach je charakteristické, že sa tu nachádzajú prvky osobných obchodných spoločností a súčasne aj prvky z kapitálových obchodných spoločností. Určitá časť spoločníkov sa správa ako v spoločnostiach s ručením obmedzeným, to znamená, že za záväzky spoločnosti ručia iba do výšky svojho vkladu

(kapitálový vklad). Títo spoločníci sa nezúčastňujú priamo na podnikaní ale iba nepriamo a taktiež nesú riziko len do výšky svojho vkladu. Druhá časť spoločníkov ručí za záväzky neobmedzene celým svojím majetkom.

K zmiešaných obchodným spoločnostiam zaradujeme iba jednu spoločnosť a to **komanditnú spoločnosť**, v ktorej komanditisti majú kapitálovú účasť v spoločnosti a komplementári majú osobnú účasť v spoločnosti. (MÁZIKOVÁ, ONDRUŠOVÁ, SENEŠI, 2016)

1.2. Zrušenie a zánik obchodných spoločností a práva s tým spojené

Proces zrušenia a zániku spoločnosti je konkrétnym právnym procesom. Zánik činnosti spoločnosti začína rozhodnutím valného zhromaždenia, kde členovia musia rozhodnúť, že sa spoločnosť ruší. Na konci tohto procesu dochádza k zániku spoločnosti, ktorý je vykonaný výmazom z obchodného registra (nastáva zánik právnej subjektivity právnickej osoby). Zrušenie a zánik nemôžeme považovať za tú istú činnosť ale súčasne nemôže existovať jedna činnosť bez druhej. A to z dôvodu, že zániku spoločnosti predchádza jej zrušenie, ktoré môže nastať dvoma spôsobmi a to ako zrušenie spoločnosti bez likvidácie a zrušenie spoločnosti s likvidáciou.

Zrušenie obchodnej spoločnosti bez likvidácie sa začína rozhodnutím valného zhromaždenia o zrušení. Týmto spôsobom ju môžu zrušiť napríklad premenou na inú právnu formu podnikania alebo sa môže vykonať nasledujúcimi spôsobmi:

- a. zlúčením** – dochádza k zániku jednej alebo viacerých spoločností. Imanie zanikajúcich spoločností predchádza na inú už existujúcu spoločnosť, ktorá sa stáva ich právnym nástupcom.
- b. splynutím** – postup, pri ktorom dochádza k zániku dvoch alebo viacerých spoločností. Imanie zanikajúcich spoločností prechádza na inú novozaloženú spoločnosť, ktorá sa týmto svojím založením stáva právnym nástupcom zaniknutých spoločností (Obchodný zákonník, § 69 ods. 3).
- c. rozdelením** – postup, pri ktorom nastáva zánik spoločnosti, pričom imanie zanikajúcej spoločnosti prechádza na iné už existujúce spoločnosti alebo na novozaložené spoločnosti. Stávajú sa právnymi nástupcami zaniknutej spoločnosti. Každá z nástupníckych spoločností je povinná ručiť za záväzky, ktoré na ňu prešli

zrušením spôsobom rozdelenia. Ručí za tie záväzky celým svojim majetkom spoločne a nerozdielne (Obchodný zákonník, § 69 ods. 4).

V prípade ak si účtovná jednotka vyberie premenu právnej formy na inú, tak imanie účtovnej jednotky neprechádza na inú ale mení sa iba právna forma spoločnosti.

Zrušenie obchodnej spoločnosti s likvidáciou je proces, pri ktorom je povinnosť vymenovať **likvidátora**, ktorý je zodpovedný za celý priebeh likvidácie. Ale skôr ako uvedieme proces likvidácie je potrebné si zadať, čo znamená likvidácia. Likvidácia je procesom, počas ktorého sa ukončuje činnosť obchodnej spoločnosti prostredníctvom rozpredania jej majetku. Pri predaji majetku účtovnej jednotke vznikajú tržby z predaja jej majetku a prostredníctvom zinkasovaných peňažných prostriedkov sa uspokojujú nároky veriteľov. V prípade veľkého majetku spoločnosti môže ostať aj likvidačný zostatok, ktorý sa rozdelí medzi spoločníkov v závislosti od podmienok zadefinovaných v spoločenskej zmluve alebo v inej listine, ktorou sa založila spoločnosť.

Účtovná jednotka je povinná ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku. Počas likvidácie je povinné priam až nevyhnutné, aby účtovná jednotka vysporiadala všetky svoje záväzky, popredala majetok a všetky prostriedky, ktoré nadobudla predajom a aj vlastné peňažné prostriedky sústredila na jeden účet. Likvidátor je povinný zostaviť ku dňu likvidácie mimoriadnu účtovnú závierku, ku ktorej sa vypracuje správa o priebehu likvidácie a návrh na rozdelenie majetku medzi spoločníkov, ale iba v prípade ak účtovnej jednotke zostal likvidačný zostatok. (MÁZIKOVÁ, ONDRUŠOVÁ, SENEŠI, 2016)

Obchodný zákonník definuje aj dôvody z akých môže byť spoločnosť zrušená. Konkrétne v § 68 obchodného zákonníka vysvetľuje že účtovná jednotka môže byť zrušená z jedného alebo viacerých nasledujúcich dôvodov a to:

- uplynutím času, na ktorý bola založená,
- odo dňa uvedeného v rozhodnutí uznesenom orgánom spoločnosti alebo spoločníkov,
- odo dňa uvedeného v súdnom rozhodnutí, kde súd rozhodol o zrušení spoločnosti alebo odo dňa kedy rozhodnutie súdu nadobudne právoplatnosť,
- zrušením konkurzu ak splní rozvrhové uznesenie,
- zrušením konkurzu z dôvodu, že majetok úpadcu nie je dostatočný na úhradu výdavkov a odmenu správcu konkurznej podstaty,
- z iného dôvodu v prípade ak to ustanoví osobitný zákon.

1.2.1. Verejná obchodná spoločnosť

Obchodný zákonník povoľuje zrušiť verejnú obchodnú spoločnosť s likvidáciou alebo bez likvidácie. Ak sa spoločníci dohodnú zrušiť účtovnú jednotku s likvidáciou majú nárok na likvidačný zostatok, ktorý sa delí medzi spoločníkov do výšky hodnoty ich splatených vkladov. Po rozdelení podľa vkladov sa môže rozdeliť zostatok rovným dielom.

V nadväznosti na § 68 obchodného zákonníka konkretizuje aj iné dôvody na zrušenie okrem vymenovaných v danom paragrafe. Tieto dôvody sú špecifické pre tento typ účtovnej jednotky. Dôvodmi, z ktorých sa spoločnosť zruší sú:

- pracovná zmluva spoločníka bola uzavretá na dobu neurčitú a spoločník podal výpoveď najneskôr šesť mesiacov pred uplynutím kalendárneho roka (spoločenská zmluva môže určiť iný počet mesiacov).
- rozhodnutím súdu ak niektorý zo spoločníkov porušil podstatným činom alebo spôsobom spoločenskú zmluvu,
- smrťou jedného zo spoločníkov ale iba v prípade ak by spoločenská zmluva nepripúšťala dediča ako nasledujúceho spoločníka,
- zánikom právnickej osoby tzn. spoločníkom,
- vyhlásením konkurzu alebo zamietnutím podaného návrhu na konkurz,
- obmedzením alebo zbavením spôsobilosti na právne úkony pri niektorom zo spoločníkov,
- z iných dôvodov, ktoré daná spoločnosť môže mať zadefinované v spoločenskej zmluve.

Obchodný zákonník v § 91 presne špecifikuje ako musí dedič postupovať ak sa chce stať spoločníkom. Musí to byť umožnené v spoločenskej zmluve, ďalej sa dedič prihlási o svoju účasť v spoločnosti najneskôr do jedného mesiaca od skončenia konania v dedičstve. Prihlásením vstupuje dedič do práv a povinností spoločníka, ktorý umrel a preberá okrem práv aj jeho povinnosti voči spoločnosti. Dedič sa nemusí stať spoločníkom ale v tom prípade má nárok na vyplatenie vyrovnacieho podielu.

1.2.2. Komanditná spoločnosť

Pre komanditnú spoločnosť má obchodný zákonník zadané podmienky, za ktorých sa spoločnosť nebude rušiť v § 102 obchodného zákonníka. Dôvodom na zrušenie spoločnosti nie sú smrť komanditistu, strata alebo obmedzenie spôsobilosti na právne úkony komanditistu dokonca ani vyhlásenie konkurzu prípadne zamietnutie konkurzu pre nedostatok majetku. Zánik právnickej osoby je ďalším dôvodom prečo spoločnosť nezrušia. Avšak ako jediná z právnych foriem môže **zmeniť právnu formu na verejnú obchodnú spoločnosť za podmienok, že zanikla účasť všetkých komanditistov** (Obchodný zákonník, § 103).

Situácia, ku ktorej by prišlo k zrušeniu je len ak spoločníci účtovnej jednotky sa rozhodnú, že ju zrušia. Rovnako ako pri predchádzajúcej právnej forme spoločnosti majú spoločníci nárok na podiel na likvidačnom zostatku, ktorý sa rozdelí podľa nároku na vrátenie hodnoty splateného vkladu alebo spoločenská zmluva určí inak.

1.2.3. Spoločnosť s ručením obmedzeným

Pre spoločnosť s ručením obmedzeným obchodný zákonník vymedzuje len dva iné dôvody zrušenia okrem tých čo sú definované pre všetky právne formy. Prípady, za ktorý môže tento typ spoločnosti zaniknúť sú:

- rozhodnutím súdu podľa ustanovenia v § 152 obchodného zákonníka,
- z iných dôvodov, ktoré si účtovná jednotka stanovuje v spoločenskej zmluve.

Súd rozhoduje o zrušení iba v situácii keď sa spoločníci domáhajú zrušenia z dôvodov, ktoré sú uvedené v spoločenskej zmluve. To znamená, že ak sa spoločníci nevedia dohodnúť o zrušení medzi sebou môžu požiadať súd aby túto skutočnosť zhodnotil a uviedol či sa spoločnosť zruší alebo nie.

Orgány spoločnosti, konkrétne valné zhromaždenie je povinné vymenovať likvidátora, pri zrušení s likvidáciou. Tak ako u ostatných spoločností tak aj tu majú spoločníci nárok na podiel na likvidačnom zostatku, ktorý sa rozdeľuje podľa vkladov ak spoločenská zmluva neustanovuje niečo iné.

1.2.4. Akciová spoločnosť

Akciová spoločnosť nemá uvedené žiadne špecifické dôvody na zrušenie spoločnosti. O zrušení spoločnosti rozhoduje valné zhromaždenie, kde pre zrušenie a zánik sa riadi podmienkami uvedenými v § 68 obchodného zákonníka. Pri zrušení s likvidáciou valné zhromaždenie vymenúva likvidátora. Akcionári, ktorí majú akcie predstavujúce aspoň desatinu základného imania majú možnosť požiadať o odvolanie likvidátora, ktorý bude nahradený iný osobou.

Likvidačný zostatok sa po vyrovnaní záväzkov rozdeľuje medzi všetkých akcionárov v pomere zodpovedajúcom menovitej hodnote ich akcií ak v stanovách spoločnosti nie je uvedené inak.

1.3. Účtovné operácie súvisiace so zrušením spoločnosti

V tejto časti sa budeme venovať účtovným operáciám súvisiacich so zrušením a zánikom spoločnosti. Tieto transakcie patria medzi tzv. **vlastnícke transakcie**. Vlastníckou transakciou sa rozumie akákoľvek transakcia, ktorá sa týka všetkých transakcií súvisiacich so štruktúrou spoločníkov, sumy vkladov, sumy základného imania spoločnosti. Konkrétne úkony patriace pod túto skupinu nájdeme vo viacerých literatúrach. Najčastejšie vyskytujúce sa transakcie sú založenie a vznik obchodnej spoločnosti, vstup nového spoločníka, zánik vkladu spoločníka a pre našu problematiku dôležité zrušenie a zánik spoločnosti.

Zmena vlastníckych transakcií vplýva na spoločníka a celkovo na účtovnú jednotku. Dané aktivity sa neuskutočňujú bežne, ale predstavujú význam pre konkrétnu spoločnosť z hľadiska charakteru a môžu podstatným spôsobom zapôsobiť na existenciu samotnej účtovnej jednotky. (MÁZIKOVÁ, ONDRUŠOVÁ, SENEŠI, 2016)

Každá vlastnícka transakcia má vplyv na účtovníctvo účtovnej jednotky. 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 (ďalej len „postupy účtovania“) a Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) upravujú, aké operácie sa budú účtovať na konkrétne účty v rámcovej účtovej osnove.

1.3.1. Zrušenie spoločnosti bez likvidácie z účtovného hľadiska

Zrušenie spoločnosti bez likvidácie predstavuje jednu z vlastníckych transakcií, prostredníctvom ktorej prichádza k zániku jednej alebo viac spoločností kde imania prechádza na právneho nástupcu. Pre oblasť účtovníctva je primárne stanoviť obdobie, za ktoré sa viedlo účtovníctvo v zanikajúcej účtovnej jednotke a zároveň stanoviť obdobie vedenia účtovníctva u právneho nástupcu. Účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo odo dňa svojho vzniku do dňa zániku. Zo zákona o účtovníctve vyplýva, že ak dochádza k zrušeniu spoločnosti bez likvidácie, účtovná jednotka, ktorá je právnickou osobou tak vedie účtovníctvo do dňa, ktorý predchádza rozhodnému dňu.

Rozhodný deň je deň určený podľa osobitného predpisu, ktorý nesmie byť starší ako deň kedy nadobúda účinok zlúčenie, splynutie alebo rozdelenie. Od rozhodného dňa skutočnosti, ktoré sa týkajú a sú predmetom účtovníctva účtovnej jednotky, ktorá sa ruší tak sú súčasťou účtovníctva a účtovnej závierky právneho nástupcu. Ak ešte nenastal rozhodný deň, vedie účtovníctvo a zostavuje účtovnú závierku za nástupnícku účtovnú jednotku zanikajúca účtovná jednotka a to do dňa, kedy nastane účinok splynutia alebo rozdelenia spoločnosti. Od rozhodného dňa sa vedie účtovníctvo tak, aby bolo umožnené jednoznačne vyčíslieť majetok, záväzky a výsledok hospodárenia zanikajúcej účtovnej jednotky, ak ešte nenastali účinky zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia (Zákon o účtovníctve, § 4 ods. 3).

V Slovenskej republike máme právnu úpravu, ktorá sa týka zrušenia a zániku spoločnosti. Je upravená nielen v obchodnom zákonníku ale určité práva a povinnosti definuje aj zákon o účtovníctve. Preto je dôležité presne stanoviť, kedy je deň zrušenia, deň zániku a treba aj stanoviť rozhodný deň. Rozhodný deň by mal byť z hľadiska účtovníctva rovnaký ako deň zrušenia alebo iný deň v období od zrušenia spoločnosti do zániku spoločnosti. Zároveň rozhodný deň môžu účtovné jednotky stanoviť do budúcnosti alebo do minulosti.

Ako bolo už spomenuté, že deň zrušenia, zániku a rozhodný deň sa nemusia rovnať tak vznikajú v praxi nasledovné situácie:

- a) **rozhodný deň = deň zrušenia spoločnosti = deň zániku spoločnosti** (z hľadiska účtovníctva sa predpokladá za najvhodnejší variant)
- b) rozhodný deň = deň zrušenia spoločnosti $\neq$ deň zániku spoločnosti
- c) rozhodný deň $\neq$ deň zrušenia spoločnosti $\neq$ deň zániku spoločnosti

Okrem variant, ktoré vznikli na základe nesúladu vyššie uvedených dní tak môžu účtovnej jednotke vzniknúť rôzne situácie a to z dôvodu, že rozhodný deň stanoví buď do *minulosti* alebo do *budúcnosti*.

Prvá situácia nastane ak v zmluve o zlúčení, v zmluve o splynutí a v projekte rozdelenia spoločnosti sa obchodné spoločnosti rozhodli pre stanovenie rozhodného dňa do **minulosti** – *deň pred podpisom zmlúv týkajúcich sa zrušenia spoločnosti*. Takéto rozhodnutie môže plynúť zo situácie, keď chce účtovná jednotka využiť individuálnu účtovnú závierku, ktorú zostavila za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, ako aj mimoriadnu účtovnú závierku, ktorú je povinná zostaviť ku dňu, ktorý predchádza rozhodnému dňu. Nástupnícka účtovná jednotka od toho dňa prevezme do svojho účtovníctva majetok a záväzky zanikajúcej spoločnosti.

Opačná situácia nastáva, ak si účtovné jednotky stanovia rozhodný deň do **budúcnosti**. Tento variant môže byť vhodný pri splynutí alebo rozdelení spoločnosti v prípade, ak ešte nástupnícka účtovná jednotka *nevznikla* – zatiaľ nebola zapísaná do obchodného registra. Rozhodný deň sa stanoví v období medzi dňom založenia a dňom vzniku spoločnosti. Na rozdiel od predchádzajúceho variantu tu nedochádza k prevzatíu majetku a záväzkov do účtovníctva nástupcu, ale účtovníctvo vedie zanikajúca spoločnosť a súčasne otvorí účtovné knihy. Musí splňať podmienku, že musí viesť účtovníctvo tak, aby sa dalo osobitne sledovať záväzky, majetok a vedeli vyčíslieť výsledok hospodárenia. Je to nutné pre prípad, ak by nevznikla nástupnícka účtovná jednotka z nejakých dôvodov.

Zanikajúca účtovná jednotka má určité povinnosti, ktoré je nutné dokončiť v prípade splynutia, zlúčenia a rozdelenia. Je povinná uzavrieť účtovné knihy a zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku. Zostavuje ju zanikajúca spoločnosť a mala by dbať na opatrnosť a pozornosť v súlade so zákonom o účtovníctve, s postupmi účtovania a s opatrením pre účtovné závierky prislúchajúce na veľkostnú skupinu účtovnej jednotky.

Účtovná jednotka je povinná vykonať viaceré uzávierkové práce, ktoré si neskôr vysvetlíme pri konkrétnych spôsoboch zániku spoločnosti. Pod uzávierkové operácie, ktoré účtovná jednotka musí povinne vykonať, spadajú činnosti ako správne precenenie majetku a záväzkov na reálnu hodnotu, zaúčtovať oceňovacie rozdiely z precenenia, účtovať odpisy dlhodobého hmotného a dlhodobého nehmotného majetku, vypočítať a zaúčtovať kurzové rozdiely, vypočítať a zaúčtovať odloženú daň a daň z príjmov právnických osôb, vypočítať a zaúčtovať opravné položky a rezervy. Pri výpočte opravných položiek a rezerv musí účtovná jednotka dohliadnuť, aby sa v rámci nich zahrnuli budúce aktivity nástupníckej

spoločnosti. Z toho vyplýva, že ich musí vyčíslieť a zaúčtovať podľa požiadaviek nástupnickej spoločnosti.

Pri zostavovaní mimoriadnej účtovnej závierky prebiehajú viaceré procesy po sebe, ktoré na seba nadväzujú. Povinnosťou zanikajúcej účtovnej jednotky je ku dňu, ktorý predchádza rozhodnému dňu uzavrieť účtovné knihy. Po uzavretí týchto kníh je nástupnícka účtovná jednotka povinná otvoriť účtovné knihy a zostaviť otváraciu súvahu k rozhodnému dňu. V prípade ak nástupca ešte nevznikol tak tieto činnosti vykoná za ňu zanikajúca účtovná jednotka. (MÁZIKOVÁ, ONDRUŠOVÁ, SENEŠI, 2016)

Keď si to všetko zhrnieme, tak povinnosti zanikajúcej účtovnej jednotky vieme zhrnúť do nasledujúcich bodov:

- povinnosť preceniť majetok a záväzky na reálnu hodnotu,
- povinnosť uzavrieť účtovné knihy,
- povinnosť zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku so všetkými súčasťami – súvaha, výkaz ziskov a strát, poznámky, prehľad peňažných tokov a prehľad o pohybe vlastného imania.

V práci sme sa venovali akými spôsobmi môžeme zrušiť spoločnosti bez likvidácie a to prostredníctvom zlúčenia, splynutia a rozdelenia.

Zlúčenie obchodných spoločností predstavuje jednu z možností ako zrušiť spoločnosť bez likvidácie. Zlúčenie je proces, pri ktorom jedna alebo viac spoločností zaniká a imanie spoločnosti prechádza na právneho nástupcu. Keď zanikajú dve spoločnosti tak položky zo súvahy účtovnej jednotky A a účtovnej jednotky B sa spolu uvádzajú v jednej súvahe po zlúčení.

Splynutie obchodných spoločností je spojenie dvoch alebo viacerých spoločností do jednej novovzniknutej spoločnosti. Imanie prechádza na túto novovzniknutú spoločnosť rovnako aj majetok a záväzky. Všetky spoločnosti súčasne podávajú návrh na zápis splynutia do obchodného registra. Účinky splynutia nastávajú až po zápise do obchodného registra. Položky zo súvahy účtovnej jednotky A a účtovnej jednotke B sa uvádzajú spolu v súvahe účtovnej jednotky C (novovzniknutá spoločnosť).

Rozdelenie obchodných spoločností je postup, pri ktorom jedna spoločnosť zaniká. Jej majetok, záväzky a imanie prechádza na právnych nástupcov v dopredu dohodnutom pomere, ktorý je uvedený v projekte rozdelenia spoločnosti. Nástupnícke účtovné jednotky môžu byť nové spoločnosti alebo už existujúce spoločnosti a v tom prípade nastáva tzv. „rozdelenie spoločnosti zlúčením“. Každá spoločnosť, ktorá je nástupcom, je povinná ručiť za záväzky, ktoré na ňu prešli celým svojim majetkom a na splatenie záväzku sú zaviazaný

spoločne a nerozdielne. Účtovné jednotky sa musia medzi sebou vyrovnat' v pomere, v akom na ne prešlo čisté obchodné imanie zanikajúcej účtovnej jednotky. Položky zo súvahy účtovnej jednotky C prechádzajú na účtovné jednotky A a B.

Po zlúčení, splynutí alebo rozdelení spoločností je v účtovnej jednotke potrebné určiť a uviesť základné imanie v obchodnom registri. Základné imanie zvyčajne máva rôznu výšku na základe toho sa môžu spoločnosti rozhodnúť, že výšku základného imania určia jedným z nasledujúcich spôsobov:

- súčtom základných imaní zanikajúcej spoločnosti a nástupníckej spoločnosti,
- ostane vo výške základného imania jednej zo zanikajúcich účtovných jednotiek,
- základné imanie nechajú len na minimálnej výške, ktorá je stanovená v obchodnom zákonníku.

Je potrebné určiť aj podiely jednotlivých spoločníkov na základnom imaní v obchodnej spoločnosti, ktorá sa stala nástupcom. Spoločníci majú možnosť odstúpiť zo spoločnosti vzhľadom na nastávajúcu vlastnícku transakciu. Za situácie, že spoločník sa rozhodne odstúpiť, tak spoločnosť mu musí vyplatiť vyrovnávací podiel.

Vyrovňavací podiel sa ráta podľa toho o akú konkrétnu obchodnú spoločnosť ide a podľa ustanovení zadefinovaných v spoločenskej zmluve. Vo verejnej obchodnej spoločnosti sa vyrovnávací podiel vypočíta podobne ako podiel na likvidačnom zostatku podľa obchodného zákonníka. V rámci neho je uvedené, že v prvom kroku sa vyrovnávací podiel rozdelí medzi spoločníkov do výšky ich splatených vkladov, následne sa zvyšok rozdelí medzi spoločníkov rovných dielom. V komanditnej spoločnosti nie je presne stanovené v obchodnom zákonníku ako sa ráta tento podiel. Spoločnosť s ručením obmedzeným vypočíta podiel pomerom splatného vkladu spoločníka, ktorému zaniká účasť, k splateným vkladom všetkých spoločníkov za predpokladu ak v spoločenskej zmluve nie sú zadefinované iné postupy výpočtu. V rámci akciovej spoločnosti nie je uvedené žiadne právo jednotlivých akcionárov na vyrovnávací podiel, pretože zo zákona majú nárok iba na likvidačný zostatok. Pozostáva to z takmer voľnosti obchodovania s akciami účtovnej jednotky v prípade, ak sú akcie verejne obchodovateľné. Z toho vyplýva, že dochádza k vysokej fluktuácii spoločníkov. (MÁZIKOVÁ, ONDRUŠOVÁ, SENEŠI, 2016)

Všetky uvedené spoločnosti majú jednu vlastnosť spoločnú a to, že spôsob účtovania je v každej zo spoločnosti rovnaký. Upravuje to zákon o účtovníctve a postupy účtovania. Postup ako bude účtovať účtovná jednotka o vyrovnávacom podiele pri zániku spoločníka je uvedené v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 2 Účtovanie v obchodnej spoločnosti – vyrovnávací podiel pri zániku účasti spoločníka

Číslo účt. príp.	Účtovný doklad	Text účtovného prípadu	MD	D
1.	IÚD	Nárok na vyrovnávací podiel pri zániku účasti spoločníka	252	361, 365
2.	IÚD	Zníženie základného imania nezapísaného do obchodného registra	419	252
3.	IÚD	Zápis zníženia základného imania do obchodného registra	411	419
4. a)	VBÚ	Vyplatenie vyrovnacieho podielu spoločníkovi z bankového účtu	361, 365	221
4. b)	IÚD	Rozdiel medzi výškou vyrovnacieho podielu a účtovnou hodnotou majetku	361, 365	668

Zdroj: Vlastné spracovanie

Pri zlúčení, splynutí a rozdelení spoločností v postupoch účtovania nájdeme účtovné prípady a postupy, ktoré sa musia uplatniť. Účtovná jednotka je povinná preceniť majetok a záväzky na reálnu hodnotu ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu a po vykonaní tohto precenenia zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku. Z tohto precenenia môžu vzniknúť kladné alebo záporne rozdiely medzi reálnou hodnotou a účtovou hodnotou. Rozdiely sa zaúčtujú nasledovne:

- ak je reálna hodnota majetku nižšia ako jeho účtovná hodnota a existuje predpoklad ekonomických úžitkov pre nástupnícku účtovnú jednotku tak účtujeme na účet **opravných položiek**,
- na účet rezerv** – tvorba a zúčtovanie sa realizuje v súlade s postupmi v nástupníckej spoločnosti,
- výsledkovo** alebo na účet **414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov** ale iba v prípadoch akými sú cenné papiere, podiely a deriváty, pri ktorých sa zmena hodnoty účtuje kvôli zostaveniu účtovnej závierky,
- v ostatných prípadoch okrem prípadov uvedených v bodoch a) – c) sa použije účet **416 – Oceňovacie rozdiely z precenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení**. Ak existuje majetok, ku ktorému bola niekedy v minulosti vytvorená opravná položka tak sa musí najprv táto opravná položka zúčtovať. Až následne budeme účtovať na účet 416 (Postupy účtovania, § 26 ods. 1).

Účtovná hodnota majetku je hodnota majetku po zohľadnení odpisov vytvorených ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka alebo ocenenie metódou vlastného imania pri cenných papieroch a podieloch oceňovaných metódou vlastného imania ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka alebo hodnota majetku po zohľadnení opravných položiek vytvorených ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie a rezerv vytvorených ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie (Postupy účtovania, § 26 ods. 2).

Postupy účtovníctva riešia viaceré oblasti potrebné pre správne účtovanie operácií súvisiacich so zrušením bez likvidácie. Účtovná jednotka, ktorá je nástupcom, je povinná v jej otváracjej súvahe vykázať majetok a záväzky zanikajúcej spoločnosti v reálnych hodnotách. Reálnou hodnotou sa na základe zákona o účtovníctve rozumie:

a) trhová cena

- záverečná cena vyhlásená na burze v deň ocenenia podľa § 24, ods. 1, že trh s príslušným majetkom, ktorý burza organizuje, je aktívnym trhom,
- najpočetnejšia cena ponuky, alebo ak táto nie je reprezentatívna, medián cien ponúk na inom aktívnom trhu v deň ocenenia podľa § 24, ods. 1, ak nie je možné použiť ocenenie podľa predchádzajúceho bodu (náklady na dopravu kúpeného majetku z miesta jeho uloženia na účely obchodovania na aktívnom trhu na miesto jeho použitia u kupujúceho sa prirátajú k trhovej cene, ak nie sú zanedbateľné) (Zákon o účtovníctve, § 27 ods. 3).

b) hodnota zistená oceňovacím modelom, ktorý sa využíva prevažne na informácie z operácií alebo z kotácií na aktívnom trhu, ak nie je trhová cena známa,

c) hodnota zistená oceňovacím modelom, ktorý sa využíva prevažne na informácie z operácií alebo z kotácií na inom ako aktívnom trhu, ak nie sú na aktívnom trhu informácie, ktoré by nebolo možné použiť v oceňovacom modeli podľa písmena b),

d) posudok znalca, ak pre oceňovanú položku majetku nie je možné zistiť jeho reálnu hodnotu podľa písmen a) až c), alebo pre oceňovanú položku 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 v pomere s prínosom jeho použitia pre kvalitu zobrazenia finančnej pozície účtovnej jednotky v účtovnej závierke (Zákon o účtovníctve, § 27 ods. 2).

Okrem oblasti oceňovania z postupov účtovania vyplýva aj povinnosť zostavenia mimoriadne účtovnej závierky, ktorej sa budeme venovať v neskorších častiach práce z dôvodu vplyvu vlastníckych transakcií definovaných v práci na účtovnú závierku.

Nástupnícke účtovné jednotky evidujú zostatok na účte 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení a môžu sa rozhodnúť, že ten zostatok ponechajú alebo ho preúčtujú na účty z účtový skupín 41 – Základné imanie a kapitálové fondy a 42 – Fondy tvorené zo zisku a prevedené výsledky hospodárenia a to v súlade so zmluvou, na základe ktorej sa realizovalo zlúčenie, splynutie alebo rozdelenie spoločností. Účtovné prípady súvisiace s vysporiadaním účtu 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení prezentujeme v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 3 Vysporiadanie účtu 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení

Číslo účt. príp.	Účtovný doklad	Text účtovného prípadu	MD	D
1.	IÚD	Zvýšenie základného imania z oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	416	411
2.	IÚD	Zvýšenie nerozdeleného zisku minulých rokov z oceňovacieho z oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	416	428
3.	IÚD	Usporiadanie výsledku hospodárenia bežného účtovného obdobia (straty) z oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	416	431
4.	IÚD	Usporiadanie nerozdelennej straty minulých rokov z oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	416	429
5.	IÚD	Navýšenie zákonného rezervného fondu z oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	416	421
6.	IÚD	Vytvorenie ostatných fondov z oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	416	427
7.	IÚD	Vytvorenie štatutárneho fondu z oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	416	423

Zdroj: Vlastné spracovanie

Nástupnické účtovné jednotky musia po vysporiadaní účtu 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení v otvárací súvahe vysporiadať rozdiely z vylúčenia vzájomných pohľadávok a záväzkov vrátane účtov časového rozlíšenia a rezerv.

Podľa zákona o účtovníctve v § 19 je potrebné v nástupnických účtovných jednotkách zohľadniť účtovanie aj o **odloženej dani z príjmov** – *iba v účtovných jednotkách, ktoré majú povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítorom*. Nie je potrebné účtovať o odloženej dani ak zanikajúca účtovná jednotka, resp. zanikajúce účtovné jednotky nemali povinnosť účtovať o nej. Ak zanikajúce účtovné jednotky mali povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov tak v účtovaní o nej musia pokračovať nástupnícké spoločnosti v prípade, že spĺňajú podmienky podľa zákona o účtovníctve.

Tabuľka 4 Účtovanie o odloženej dani z príjmov v nástupníckej spoločnosti

Číslo účt. príp.	Účtovný doklad	Text účtovného prípadu	MD	D
1.	IÚD	Zaúčtovanie odloženej dane vzniknutej z oceňovacieho rozdielu z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení	416	481
2.	IÚD	Zaúčtovanie odloženého daňového záväzku	592	481
3.	IÚD	Zaúčtovanie odloženej daňovej pohľadávky	481	592

Zdroj: Vlastné spracovanie

Okrem vyššie uvedených zaúčtovaných účtovných prípadov sa pri zrušení spoločnosti bez likvidácie prejavujú zostatky na účtoch súvahy 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení, 481 – Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka. Vo výkaze ziskov a strát sa zobrazí konečný stav na účte 592 – Odložená daň z príjmov.

1.3.2. Zrušenie spoločnosti s likvidáciou

Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že pred zánikom spoločnosti uskutoční zrušenie spoločnosti s likvidáciou. Likvidácia sa uskutoční v prípade ak celé imanie účtovnej jednotky neprechádza na inú účtovnú jednotku (právneho nástupcu). Spoločnosť

po celú dobu trvania likvidácie používa v obchodnom mene dodatok „v likvidácii“. Likvidáciu vykonáva likvidátor ustanovený štatutárnym orgánom spoločnosti alebo ho určí súd. Funkciu likvidátora môže uskutočňovať aj člen štatutárneho orgánu účtovnej jednotky. Likvidátor vykonáva v mene spoločnosti činnosti, ktoré súvisia s likvidáciou, to znamená, že spláca záväzky účtovnej jednotky, uplatňuje pohľadávky, rozpredáva majetok, pôsobí ako zástupca pred súdom a uzatvára rôzne dohody o zmene alebo zániku práv a záväzkov. Tieto nové zmluvy musia byť zostavené za podmienky, že prispievajú alebo vedú k zániku spoločnosti.

Z pohľadu účtovníctva je účtovná jednotka povinná ku dňu predchádzajúcemu dňu vstupu do likvidácie uzavrieť účtovné knihy. Po uzatvorení kníh ich znovu otvorí ku dňu vstupu do likvidácie. Následne uzavrie knihy ku dňu skončenia likvidácie. Účtovná jednotka je povinná k poslednému dňu účtovného obdobia uzavrieť účtovné knihy a zostaviť priebežnú účtovnú závierku na účely zistenia základu dane a podania daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za situácie, že likvidácia spoločnosti trvá dlhšie ako je účtovné obdobie spoločnosti po období, keď vstúpila do likvidácie. Ku dňu vstupu do likvidácie je likvidátor povinný zostaviť výkazy v podobe likvidačnej účtovnej súvahy a má povinnosť odoslať prehľad o imaní obchodnej spoločnosti každému spoločníkovi, ktorý o to požiadal.

V procese likvidácie účtovná jednotka účtuje o všetkých skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a vedú k zániku spoločnosti. Likvidátor používa dostatočné úsilie a snahu doceliť uhradenie všetkých záväzkov spoločnosti. Ak po uhradení všetkých záväzkov zostane nejaký majetok tak spoločníci majú nárok na likvidačný zostatok. Výpočet likvidačného zostatku sa odvíja od typu obchodnej spoločnosti, od počtu spoločníkov a hlavne od pravidiel a ustanovení v spoločenskej zmluve.

Účtovná jednotka zostavuje mimoriadnu účtovnú závierku ku dňu skončenia likvidácie, ktorá v sebe zahŕňa vyčíslenie záväzku z dôvodu splatnej dane z príjmov. Aby sa splnila požiadavka vedenia účtovníctva tak účtovná jednotka musí do zániku spoločnosti otvoriť účty majetku a záväzkov. Po otvorení účtov je povinná zaúčtovať vysporiadanie daňovej povinnosti a vyplatenie podielu na likvidačnom zostatku každému spoločníkovi. Likvidátor má povinnosť po schválení mimoriadnej účtovnej závierky a konečnej správy o priebehu likvidácie a návrhu na rozdelenie likvidačného zostatku do 90 dní registrovanému súdu podať návrh na výmaz spoločnosti z obchodného registra. (MÁZIKOVÁ, ONDRUŠOVÁ, SENEŠI, 2016)

1.4. Povinnosti zostavenia účtovnej závierky pri zrušení spoločnosti s likvidáciou

Účtovná jednotka, ktorá sa zrušuje spôsobom likvidácie zostavuje mimoriadnu účtovnú závierku pri vstupe do likvidácie. Existuje niekoľko povinností, ktoré patria medzi dôležité a z časového hľadiska sa delia nasledovne:

- pri vstupe do likvidácie,
- počas likvidácie
- pri skončení likvidácie,
- po skončení likvidácie až do výmazu spoločnosti z obchodného registra.

Mimoriadna účtovná závierka sa v tomto prípade zostavuje ku dňu, ktorý predchádza dňu vstupu do likvidácie. V staršom znení obchodného zákonníka bol deň vstupu do likvidácie deň, kedy valné zhromaždenie rozhodlo o zrušení účtovnej jednotky. Po novom spoločnosť **vstupuje do likvidácie až zápisom likvidátora do obchodného registra.**

Spoločnosť pred samotným zostavením mimoriadnej účtovnej závierky vykonáva viaceré činnosti, ktoré jej zo zákona o účtovníctve vyplývajú. Mnohé účtovné jednotky využívajú automobily a preto pri vstupe do likvidácie musí zostaviť daňové priznanie na účely dane z motorových vozidiel. Okrem zostavenia daňového priznania k dani z motorových vozidiel účtovné jednotky pri vstupe do likvidácie posudzujú tieto tri oblasti účtovníctva:

- správnosť výšky tvorených rezerv,
- existencia opodstatneného dôvodu na existenciu opravných položiek,
- posúdenie správnosti zaúčtovanie časového rozlíšenia nákladov, výnosov, príjmov a výdavkov.

Účtovná jednotka musí pred vstupom do likvidácie vykonať inventarizáciu majetku a záväzkov za účtovné obdobie, v ktorej sa overuje správnosť vytvorených rezerv a opodstatnenosť opravných položiek.

Ďalšou povinnosťou je podanie daňového priznania dani z príjmov. **Ak sa daňovník zrušuje s likvidáciou, zdaňovacie obdobie, ktoré začalo pred vstupom daňovníka do likvidácie, sa končí dňom predchádzajúcim dňu jeho vstupu do likvidácie** (Zákon o dani z príjmov, § 41 ods. 3). Napríklad spoločnosť vstúpila do likvidácie dňa 20.6.2022, tým pádom za obdobie od 1.1.2022 do 19.6.2022 by mala podať daňové priznanie najneskôr do 30.9.2022. Účtovná jednotka má nárok aj na odklad ak jej to daňový úrad schváli.

Likvidácia účtovnej jednotky je zdĺhavý proces nakoľko môže trvať niekoľko rokov. Zákon o účtovníctve uvádza, že ku dňu skončenia likvidácie sa mimoriadna účtovná závierka zostavuje za celé obdobie likvidácie. Spoločnosť v likvidácii musí zostaviť otváraciu súvahu ku dňu vstupu do nej, ktorá nadväzuje na mimoriadnu účtovnú závierku zostavenú k dňu vstupu do likvidácie. Účtovná jednotka otvára účtovné knihy ku dňu vstupu a uzavrie ich ku dňu skončenia likvidácie podľa § 16 ods. 7 zákona o účtovníctve.

Aby sme si lepšie vysvetlili povinnosti spoločnosti tak uvádzame nasledujúci príklad kde účtovná jednotka RST s. r. o. vstúpila do likvidácie 1.6.2022. Likvidácia skončí 15. 10. 2025.

Tabuľka 5 Daňové a účtovné povinnosti spoločnosti v likvidácii

Dátum	Zdaňovacie obdobie	Účtovné obdobie	Daňové priznanie	Účtovná závierka
1.1.2022	Začiatok zdaňovacieho obdobia pred vstupom do likvidácie	Začiatok účtovného obdobia pred vstupom do likvidácie	x	x
31.5.2022	Koniec zdaňovacieho obdobia pred vstupom do likvidácie	Koniec účtovného obdobia pred vstupom do likvidácie	Daňové priznanie za obdobie 1.1.2022 – 31.5.2022	Mimoriadna účtovná závierka za obdobie 1.1.2022 – 31.5.2022
1.6.2022	Začiatok 1. zdaňovacieho obdobia v likvidácii	Začiatok účtovného obdobia v likvidácii	x	x
31.12.2022	Prebieha 1. zdaňovacie obdobie	Prebieha účtovné obdobie v likvidácii	x	Priebežná účtovná závierka za obdobie 1.6.2022 – 31.12.2022
31.12.2023	Prebieha 1. zdaňovacie obdobie	Prebieha účtovné obdobie v likvidácii	x	Priebežná účtovná závierka za obdobie 1.6.2022 – 31.12.2023
31.12.2024	Koniec 1. zdaňovacieho obdobia v likvidácii	Prebieha účtovné obdobie v likvidácii	Daňové priznanie za 1. obdobie 1.6.2022 – 31.12.2024	Priebežná účtovná závierka za obdobie 1.6.2022 – 31.12.2024
15.10.2025	Koniec 2. zdaňovacieho obdobia v likvidácii	Koniec účtovného obdobia v likvidácii	Daňové priznanie za 2. zdaňovacie obdobie 1.1.2025 – 15.10.2025	Mimoriadna účtovná závierka za obdobie 1.6.2022 – 15.10.2025

Zdroj: Účtovná závierka a daňové priznanie pri vstupe do likvidácie a pri ukončení likvidácie, dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/uctovnictvo/uctovna-zavierka-danove-priznanie-pri-likvidacii>

1.5. Zrušenie a zánik spoločností podľa medzinárodných účtovných štandardov

Z hľadiska medzinárodnej právnej úpravy nájdeme informácie v medzinárodných účtovných štandardov „IFRS“ (International Financial Reporting Standards). Tieto štandardy sa používajú v prípade, ak účtovná jednotka vedie účtovníctvo a zostavuje účtovnú závierku podľa nich. Pre oblasť zrušenia a zániku obchodnej spoločnosti sa venoval štandard, ktorý bol presne vymedzený len k aktivitám súvisiacim s ukončením.

Pôvodne aktivity súvisiace s ukončením mali do 31. marca 2004 samostatný štandard IAS 35 – Ukončované aktivity, kde bol širší obsah informácii o tejto problematike. Po novom nám slúži štandard **IFRS 5 – Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti**. Prioritne definuje ako postupovať pri majetku, ktorý je na predaj pri položkách ako je napríklad precenenie v rôznych časových obdobiach v účtovnej jednotke. Okrem toho tam nájdeme aj pár kľúčových informácii týkajúcich sa ukončovaných činností.

Ukončenou činnosťou sa podľa IFRS 5 chápe zložka účtovnej jednotky, ktorá:

- bola buď vyradená, alebo je klasifikovaná ako držaná na predaj,
- predstavuje samostatnú hlavnú oblasť podnikania,
- je súčasťou jedného koordinovaného plánu na predaj samostatnej oblasti jej podnikania alebo
- je dcérskou účtovnou jednotkou získanou výlučne s cieľom ďalšieho predaja a likvidácia musí zahŕňať stratu kontroly nad ňou.

Pre účtovnú závierku má spoločnosť viaceré povinnosti voči jej výkazom. Vo výkaze komplexného výsledku sa uvádza súčet zisku alebo straty po zdanení ukončenej činnosti a zisku alebo straty po zdanení, ktorý je vykázaný pri ocenení na reálnu hodnotu zníženú o náklady na predaj alebo úpravy reálnej hodnoty pri vyradení majetku ako jedna suma. Ak nastane situácia, že účtovná jednotka prezentuje zisk alebo stratu v samostatnom výkaze tak časť, ktorá súvisí s ukončenými činnosťami sa tiež bude prezentovať v tomto výkaze.

Podrobné informácie výnosov, nákladov, zisku alebo straty pred zdanením a daní z príjmov sa vyžaduje uviesť v poznámkach alebo vo výkaze komplexného výsledku v časti, ktorá bude odlíšena od časti s pokračujúcimi činnosťami. (IFRS 5)

Štandard upravuje informácie o čistých peňažných tokoch a to spôsobom, že čisté peňažné toky pripadajúce k prevádzkovým, investičným a finančným činnostiam ukončenej činnosti sa samostatne prezentujú vo výkaze o peňažných tokoch alebo sa zverejnia v poznámkach. (IFRS 5)

2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Cieľom diplomovej práce je vysvetliť problematiku zrušenia a zániku spoločností bez likvidácie alebo s likvidáciou a ich povinností vzťahujúcich sa k účtovníctvu účtovnej jednotky a poukázať na to, či sa povinnosti súvisiace so zrušením spoločnosti premietli v účtovných závierkach vo vybraných účtovných jednotkách.

K splneniu hlavného cieľa sme si stanovili tieto čiastkové ciele:

- definovať právne formy spoločnosti,
- vymedzenie zrušenia spoločnosti s likvidáciou pre jednotlivé právne formy spoločností,
- vysvetliť zrušenie spoločnosti bez likvidácie zlúčením, splynutím a rozdelením pre jednotlivé právne formy,
- objasniť povinnosti viažuce sa k zrušeniu a zániku spoločností,
- charakterizovať účtovné operácie, ktoré sa týkajú každého spôsobu zrušenia spoločností,
- vysvetliť zrušenie a zánik spoločnosti z pohľadu medzinárodných štandardov finančného vykazovania „IFRS“,
- výber vhodných účtovných jednotiek pre zrušenie s likvidáciou pre každú právnu formu,
- výber vhodných účtovných jednotiek pre zrušenie bez likvidácie pre každú právnu formu,
- vytvorenie modelovej situácie pre účtovné jednotky, ktoré sa rušia s likvidáciou,
- vytvorenie modelovej situácie pre účtovné jednotky, ktoré sa rušia bez likvidácie.

Vypracovaniu diplomovej práce predchádzalo vyhľadávanie, zhromažďovanie, zoskupovanie a štúdium literatúry, ktoré boli pre túto prácu relevantné. Literatúra bola predovšetkým v podobe knižnej publikácie a legislatívy týkajúcej sa obchodných spoločností, účtovania a zostavenia účtovnej závierky. Práca je rozčlenená do viacerých kapitol z dôvodu zachovania prehľadnosti informácií.

Prvá kapitola definuje právne formy spoločnosti, definuje možnosti ako zrušiť obchodnú spoločnosť buď s likvidáciou alebo bez likvidácie pre jednotlivé právne formy. Vysvetľuje aké práva a povinnosti vznikajú účtovným jednotkám ak sa rozhodli zrušiť obchodnú spoločnosť s likvidáciou a rovnako definuje aj práva a povinnosti ak sa účtovná jednotka rozhodla zrušiť spoločnosti bez likvidácie pomocou zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia. Objasňuje aké účtovné prípady sa účtujú k rozhodnému dňu. Na záver kapitoly

sa venujeme vzniknutým povinnostiam pri zostavení účtovej závierky pri zrušení obchodnej spoločnosti.

V tretej kapitole sa venujeme analýze zanikajúcich účtovných jednotiek a zaniknutých účtovných jednotiek na základe verejne dostupných informácií z obchodného registra a ich účtovných závierok zverejnených v registri účtovných závierok. Účtovné jednotky sme v prvom rade hľadali v registri účtovných závierok pretože museli spĺňať viaceré kritéria. Pre zrušenie s likvidáciou sme vyberali účtovné jednotky na základe týchto kritérií:

- účtovná jednotka musí byť malá alebo veľká,
- obchodná spoločnosť v posledných piatich rokoch vstúpila do likvidácie a
- vo výkazoch účtovnej jednotky musí byť aspoň jedna dôležitá oblasť z pohľadu zrušenia obchodnej spoločnosti (viď analýzy v tretej kapitole).

Taktiež sme pre zrušenie bez likvidácie mali obdobné kritéria, ktoré účtovné jednotky museli spĺňať pri výbere:

- účtovná jednotka musí byť malá alebo veľká,
- obchodné spoločnosti zanikli (už boli vymazané z obchodného registra),
- v účtovnej závierke musí byť aspoň jedna dôležitá oblasť, ktorá sa týka zrušenia účtovnej jednotky (viď analýzy v tretej kapitole).

Po splnení vyššie uvedených kritérií sme si vybrali osem účtovných jednotiek, ktoré sme podrobne analyzovali. Používali klasifikačnú analýzu, kde sme si vybrané účtovné jednotky najprv rozdelili do skupín zrušené s likvidáciou a zrušené bez likvidácie. Po zatriedení do skupín sme si v prvom rade zhrnuli výsledky za celú skupinu, od ktorých sme prešli k analýze konkrétnych obchodných spoločností.

3. Výsledky práce a diskusia

V tejto časti práce sa budeme venovať analýze existujúcich účtovných jednotiek, ktoré sú v likvidácii a aj účtovných jednotiek, ktoré sa rušia bez likvidácie. Na týchto účtovných jednotkách si vysvetlíme podstatu zrušenia a zániku spoločnosti v praxi a následne si porovnáme postup medzi týmito účtovnými jednotkami, nakoľko majú rôzne právne formy. Okrem spoločností z praxi si vytvoríme aj modelovú situáciu ako by malo prebiehať zrušenie a zánik s likvidáciou podľa právnych noriem. Modelovú situáciu budeme tvoriť aj pri zrušení a zániku spoločností zlúčením.

3.1. Analýza účtovných jednotiek, ktoré sa zrušili s likvidáciou

Jednotlivé účtovné jednotky budeme analyzovať na základe verejných dostupných informácií z registra účtovných závierok alebo z obchodného registra. Za každú právnu formu, ktorej sme sa venovali v tejto práci sme vybrali jednu vhodnú účtovnú jednotku a jej poslednú zverejnenú účtovnú závierku, či už riadnu zostavenú ku dňu predchádzajúcemu dňu vstupu do likvidácie alebo mimoriadnu účtovnú závierku zostavenú ku dňu skončenia likvidácie. Následne sme preskúmali ich účtovné závierky a údaje zverejnené v obchodnom registri, z ktorých sme odvodili viaceré závery. Pri výbere vhodnej spoločnosti sme museli brať ohľad na veľkosť účtovnej jednotky, nakoľko mikro účtovné jednotky neobsahovali dostatočné informácie v oblastiach, ktoré boli pre nás kľúčové. Na základe toho sme vybrali iba malé alebo veľké účtovné jednotky.

Väčšina vybraných účtovných jednotiek vymenovala likvidátora aby konal v mene účtovnej jednotky a riadil celý proces likvidácie spoločnosti. Účtovné jednotky Hella Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii a Shopping Palace Bratislava, v. o. s. už ukončili proces likvidácie, zostavili mimoriadnu účtovnú závierku ku dňu skončenia likvidácie a zanikli. Nakoľko jedna zo zaniknutých účtovných jednotiek Shopping Palace Bratislava, v. o. s. bola zrušená už pred dvoma rokmi tak sme mali prístup k individuálnej mimoriadnej účtovnej závierke a zistili sme, že jej ostal majetok po vyrovnaní záväzkov. Tento majetok predstavoval podiel na likvidačnom zostatku.

Keď si zhrnieme údaje z výkazov tak bolo pre nás najdôležitejšie pozrieť pohyby v zmene majetku, záväzkov a vo vykazovaní odloženej dane z príjmov. Odložená daň nás zaujímala z dôvodu, že účtovné jednotky sú povinné preceniť majetok a záväzky na reálnu

ku dňu likvidácie. Ak vznikne situácia, že medzi účtovnou hodnotu majetku a jeho daňovou základňou vznikajú dočasné rozdiely tak musí účtovať a vykazovať odloženú daň z príjmov. O odloženej dani sa účtuje a vykazuje sa aj v prípade ak vznikne dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho daňovou základňou. V súčasnosti je sadzba dane z príjmov 21 %. Zo štyroch zvolených účtovných jednotiek vykazovali odloženú daň vo forme odloženej daňovej pohľadávky účtovné jednotky Hella Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii a DWC Slovakia a. s., ktorých hodnoty predstavovali:

- v Hella Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii bola výška odloženej daňovej pohľadávky v sume 472 898,- €,
- v DWC Slovakia a. s. v likvidácii bola výška odloženej daňovej pohľadávky v hodnote 4 298,- €.

Právna forma nemala vplyv na výšku odloženej dane pretože výšku odloženej dane ovplyvňovalo aký veľký dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotu majetku a účtovnou hodnotou záväzkov a ich daňovými základňami nastal. Každá účtovná jednotka v procese likvidácie inak nakladala s majetkom. Majetok likvidovali nasledovnými spôsobmi:

- bol úplne odpísaný,
- presunutý do iného závodu,
- použil sa na úhradu záväzkov spoločnosti,
- prerozdelený medzi spoločníkov v prípade vzniku likvidačného zostatku.

Ďalej sme sa venovali oblasti posúdenia, či ešte v procese likvidácie vykonávali svoju podnikateľskú činnosť. Sledovali sme to na základe konečných stavoch na účtoch výnosov, ktoré súviseli s ich hospodárskou činnosťou. Zistili sme, že spoločnosti Hella Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii a DWC Slovakia a. s. v likvidácii vykonávali svoju obchodnú činnosť. Zvyšné spoločnosti sa už v procese likvidácie nevenovali podnikateľskej činnosti a sústredili sa hlavne na zlikvidovanie majetku spoločnosti a pomocou neho vyrovnať svoje záväzky.

3.1.1. Spoločnosť s ručením obmedzeným zrušená s likvidáciou

Ako prvé začneme analýzou spoločnosti Hella Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii. Účtovná jednotka vznikla 15. 01. 2002, od 01. 06. 2022 bola spoločnosť v likvidácii až do dňa zániku, t. j. deň výmazu z obchodného registra, ktorým bol 04. 01. 2023. Spoločnosť sa venovala výrobe, inštalácie a opravy elektrických strojov a prístrojov.

Táto účtovná jednotka patrila do konsolidovaného celku, kde materskou účtovnou jednotkou bola spoločnosť Hella Innenleuchten – Systeme GmbH.

Účtovná jednotka mala účtovné obdobie hospodársky rok a preto sme vybrali na posúdenie riadnu individuálnu účtovnú závierku zostavenú k 31. 05. 2022, ktorá je zároveň poslednou riadnou účtovnou závierkou. Z dôvodu, že zanikla k 04. 01. 2023 bude účtovná jednotka k tomuto dátumu zostavovať individuálnu mimoriadnu účtovnú závierku.

V obchodnom registri spoločnosť uvádza, že sa spoločníci rozhodli zrušiť obchodnú spoločnosť odo dňa uvedeného v rozhodnutí spoločníkov. Podrobný dôvod, prečo sa rozhodli na zrušení uvádzajú vo výročnej správe k individuálnej riadnej účtovnej závierke, ktorej sa budeme venovať neskôr, nakoľko je potrebné sa v prvom kroku venovať súvahe, výkazu ziskov a strát a poznámkam.

V súvahe zostavenej k 31. 05. 2022 účtovná jednotka uvádza iba obežný majetok a to v podobe pohľadávok z obchodného styku a daňové pohľadávky. Dlhodobý hmotný majetok v aktuálnom období mal nulovú hodnotu. Z tejto informácie predpokladáme, že účtovná jednotka časť toho majetku odpísala a zvyšnú hodnotu použila na úhradu svojich záväzkov.

Vo výkaze ziskov a strát mala účtovná jednotka konečne stavy na účtoch tržieb a spotreby materiálu čo nám indikuje, že stále vykonávala svoju podnikateľskú činnosť do dňa začatia likvidácie. Spoločnosť má konečný stav na účte 592 – Odložená daň z príjmov, ktorý predstavoval hodnotu 472 898,- €. Ide o odloženú daňovú pohľadávku. Tento zostatok vznikol v dôsledku dočasných rozdielov medzi účtovnou hodnotou majetku a účtovnou hodnotou záväzkov a ich daňovou základňou. Výpočet tejto odloženej dane účtovná jednotka uvádza k poznámkam, čím sa dostávame k poslednej časti výkazov individuálnej riadnej účtovnej závierky.

Pri poznámkach bola pre nás kľúčová oblasť skúmania odložená daň z príjmov, pretože je jednou zo skutočností, o ktorých musí účtovná jednotka účtovať pri zrušení a zániku spoločnosti. Spoločnosť uvádza v poznámkach aj výpočet k odloženej dani, ktorý si premietneme v nasledujúcej tabuľke:

Tabuľka 6 Výpočet odloženej dani z príjmov v účtovnej jednotke Hella
Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii

Názov položky	31. 05. 2022 EUR	31. 05. 2021 EUR
Dočasné rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku a účtovnou hodnotou záväzkov a ich daňovou základňou		
- odpočítateľné	1 384 900	2 211 790
- zdaniteľné		
Možnosť umorovať daňovú stratu v budúcnosti		
Nevyužitá daňová odpočty a iné daňové nároky		
Sadzba dane z príjmov (v %)	21	21
Odložená daňová pohľadávka	290 829	464 476
Vykázaná odložená daňová pohľadávka	0	464 476

Zdroj: Poznámky individuálnej účtovnej závierky k 31. 05. 2022 spoločnosti Hella

Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii, dostupné na:

<https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/8262841>

Spoločnosť doplnila tento výpočet o informáciu, že túto odloženú daňovú pohľadávku vykázala vo výške, v ktorej je pravdepodobné, že sa v budúcnosti využije. Ďalší detail, ktorý uviedla je že účtovná jednotka zaúčtovala do výsledku hospodárenia hodnotu odloženej daňovej pohľadávky k 31. 05. 2021 t.j. 464 476,- €. Keď si túto hodnotu porovnáme na hodnotu odloženej dane vykázanej v súvahe tak je medzi nimi rozdiel. V súvahe je hodnota odloženej dane o 8 422,- € vyššia ako uvedená v poznámkach. Danú diferenciu nemali nijak odvodenú ani doplnenú o položku, z ktorej mohla vzniknúť.

V poslednom rade sa budeme venovať výročnej správe k účtovnej závierke, ktorú analyzujeme. Účtovná jednotka v obchodnom roku 2021/2022 odpredala majoritný podiel akcií inej účtovnej jednotke, ktorá viedla k vytvoreniu spoločnej organizácie. Po predaji bolo zamerané, že sa im tržby znížili o 57 % oproti predchádzajúcemu obdobiu. Viedlo to k presunu väčšine projektov do iného závodu a preto sa rozhodli túto účtovnú jednotku zrušiť. V nadväznosti na už spomínanú nulovú hodnotu dlhodobého majetku sme sa dopracovali k tomu, že účtovná jednotka väčšinu majetku odpredala do iného závodu, kde presunuli projekty. Zvyšná hodnota majetku (nepredaného majetku) bola zlikvidovaná a účtovne odpísaná. Záväzky, v ktorých sme objavili pokles prevažne tvorili záväzky voči spoločníkom, ktoré uhradili.

Spoločnosť v registri účtovných závierok mala zverejnenú mimoriadnu účtovnú. Táto mimoriadna účtovná závierka bola zostavená k 12. 12. 2022. Keď sa pozrieme na súvahu mimoriadnej účtovnej závierky tak vidíme, že účtovná jednotka vyrovнала všetky svoje krátkodobé záväzky. Po vyrovnaní záväzkov jej ostal majetok vo výške 2 mil. €, to znamená, že spoločník môže mať nárok na likvidačnom zostatku ak to bolo zadefinované v zmluve, ktorou sa spoločnosť založila. Nakoľko nevidíme zostatok na účte 365 – Ostatné záväzky voči spoločníkom a členom, kde by sa účtoval záväzok spoločnosti pri vyplatení likvidačného zostatku, tak pravdepodobne ešte nevznikol spoločníkovi nárok na likvidačnom zostatku. Ďalej na účte 592 bol konečný stav a to z dôvodu vyrovňania odloženej dane na účte 481 z predchádzajúceho obdobia vo výške 8 421,- €. Iné pre nás dôležité položky sa v mimoriadnej účtovnej závierke nenachádzali nakoľko boli ku dňu zostavenia účtovnej závierky s nulovou hodnotou.

3.1.2. Akciová spoločnosť zrušená s likvidáciou

Spoločnosť DWC Slovakia a. s. v likvidácii, ktorá vznikla 29. 01. 2005. Účtovná jednotka sa venuje počítačovej grafike, vydavateľským činnostiam, reklamným a marketingovým činnostiam. Spoločnosť je súčasťou skupiny Asseco Group a materskou účtovnou jednotkou skúmanej účtovnej jednotky je spoločnosť Asseco Central Europe, a. s. V obchodnom registri je uvedené, že spoločnosť vstúpila do likvidácie 07. 10. 2022 na základe rozhodnutia jediného spoločníka, kde rozhodol, že spoločnosť bude zrušená bez právneho nástupcu s likvidáciou a vymenovala aj likvidátora, ktorý koná v mene spoločnosti samostatne. Účtovné obdobie mala hospodársky rok a pre analýzu budeme pracovať s individuálnou riadnou účtovnou závierkou, ktorá bola zostavená k 06. 10. 2022. Postupne si definujeme aké položky nájdeme v súvahe, vo výkaze ziskov a strát a v poznámkach, ktoré sú dôležité z hľadiska zrušenia a zániku spoločnosti s likvidáciou.

V súvahe spoločnosti nastal rapidný pokles krátkodobého majetku kde patrili pohľadávky z obchodného styku, položky finančných účtov a iných pohľadávok. Uvažujeme s tým, že jej väčšina pohľadávok bola zinkasovaná a použitá na úhradu záväzkov, ktoré mala účtovná jednotka počas obdobia likvidácie. Spojitosť s úhradou záväzkov sme vydedukovali na základe veľkého poklesu záväzkov o vyše 3 mil. € oproti predchádzajúcemu účtovnému obdobiu. U dlhodobého majetku nastala len malá zmena a to v podobe odpisov tohto majetku.

Vo výkaze ziskov a strát bola pre nás dôležitá oblasť odloženej dane z príjmov. Výška odloženej dane bola 4 298,- € a mala charakter odloženej daňovej pohľadávky. Dočasné rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku a jej daňovou základňou vznikli už v predchádzajúcich účtovných obdobiach a teraz nastalo k jej zúčtovaniu už v spomenutej hodnote. Okrem oblasti odloženej dane z príjmov sme sa pozreli na oblasť nákladov a výnosov z hospodárskej činnosti. Účet 602 – Tržby z predaja služieb mal konečný stav, čo nám dokazuje, že spoločnosť ešte do dňa začatia likvidácie vykonávala svoju obchodnú činnosť a rovnako bol aj konečný stav na účtoch spotreby materiálu, energie a ostatných neskladovateľných dodávok.

Poznámky účtovnej jednotky nemali až také podrobné informácie k vyššie analyzovaným skutočnostiam ako boli poznámky u predchádzajúcej spoločnosti. Pre oblasť odloženej dane z príjmov informujú užívatelia účtovnej závierky o tom, že spoločnosť nevykazuje ku dňu zostavenia účtovnej závierky odložené daň z príjmov, pretože vstúpila do likvidácie. Výpočet odloženej dane z príjmov je uvedený za bežné a aj bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie avšak v bežnom účtovnom období sú položky výpočtu nulové.

Tabuľka 7 Výpočet odloženej dani z príjmov v účtovnej jednotke DWC Slovakia a. s. v likvidácii

Názov položky	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
Dočasné rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku a daňovou základňou, z toho:	0	- 5717
odpočítateľné	0	0
zdaniteľné	0	5 717
Dočasné rozdiely medzi účtovnou hodnotou záväzkov a daňovou základňou, z toho:	0	103 070
odpočítateľné	0	103 070
zdaniteľné	0	0
Sadzba dane z príjmov (v %)	0	21
Odložená daňová pohľadávka	0	4 298
Uplatnená daňová pohľadávka	0	- 31 023
Zaučtovaná ako náklad	0	31 023

Zdroj: Poznámky individuálnej účtovnej závierky k 06. 10. 2022 spoločnosti DWC

Slovakia a. s. v likvidácii, dostupné na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/8314713>

Ako môžeme vidieť v tabuľke tak pre aktuálny rok uvádzajú nulové hodnoty aj napriek tomu, že vo výkazoch uviedli sumu odloženej dane vo výške 4 298,- €. Domnievame sa, že by bolo viac prehľadné a zrozumiteľné, ak by v stĺpci za bežné účtovné obdobie bola uvedená suma 4 298,- € na riadku uplatnená daňová pohľadávka.

3.1.3. Komanditná spoločnosť zrušená s likvidáciou

Ďalšou spoločnosťou, ktorej sa budeme venovať je Hymer LMB, k. s. v likvidácii. Účtovná jednotka vznikla 29. 05. 2004 a bola založená tuzemským komplementárom HYMER-LEICHTMETALLBAU SLOVAKIA s. r. o. a zahraničným komanditistom HYMER-LEICHTMETALLBAU GMBH & CO.KG. Spoločnosť vstúpila do likvidácie 18. 10. 2022 na základe rozhodnutia valného zhromaždenia. Likvidátor, ktorý bol vymenovaný spoločnosťou koná v mene spoločnosť tak, že k obchodnému menu spoločnosti musí pripojiť svoj vlastnoručný podpis. Účtovná jednotka sa venuje výskum a vývoju v oblasti výroby kovových výrobkov, výrobe a montáži kovových konštrukcií a lešení.

Pre túto obchodnú spoločnosť budeme čerpať údaje z účtovnej závierky zostavenej k 17. 10. 2022 (ku dňu predchádzajúcemu vstupu do likvidácie. Dlhodobý majetok v súvahe tejto účtovnej jednotky má nulovú hodnotu pretože posledný dlhodobý majetok bol zlikvidovaný a odpísaný ešte v účtovnom období kalendárny rok 2020. Jediný majetok, ktorý spoločnosť uvádza v skúmanej účtovnej závierke, je krátkodobý majetok vo forme pohľadávok z obchodného styku, pohľadávok z dani a vo forme peňažných prostriedkov zaúčtovaných na finančných účtoch.

Odhadujeme, že účtovná jednotka prestala už v roku 2022 vyrábať a predávať svoje produkty, nakoľko nevykazuje žiadne tržby z hospodárskej činnosti a zároveň účty spotreby materiálu a energie majú nulový konečný stav. Ďalej prejdeme k oblasti odloženej dane z príjmov, v aktuálnom účtovnom období (t. j. 01/2022 až 10/2022) nevykazuje žiadnu sumu na účte 592 – Odložená daň z príjmov. Ale v predchádzajúcom účtovnom období nájdeme, že bola zaúčtovaná odložená daňová pohľadávka. Uvažujeme so situáciou, že nakoľko účtovná jednotka v roku 2020 úplne zlikvidovala majetok a odpísala ho, tak v ďalšom roku (v roku 2021) zúčtovala túto daň z príjmov.

Na záver tejto spoločnosti si zhodnotíme poznámky účtovnej závierky. Účtovná jednotka nemala veľa informácií v poznámkach. Jediná podstatná informácia sa týkala posúdenia nepretržitého pokračovania vo svojej činnosti. Keďže účtovná jednotka nebude

pokračovať vo svojej činnosti tak len informuje o dátume vstupu účtovnej jednotky do likvidácie a to bolo 18. 10. 2022.

3.1.4. Verejná obchodná spoločnosť zrušená s likvidáciou

Poslednou z vybraných účtovných jednotiek, ktoré sa rušia s likvidáciou je spoločnosť Shopping Palace Bratislava, v. o. s. v likvidácii. Venovala sa sprostredkovateľskej činnosti v oblasti obchodu, služieb a prenájmu vlastných nehnuteľností. Účtovná jednotka bola v minulosti súčasťou konsolidovaného celku, ale nezostavovala konsolidovanú účtovnú závierku za skupinu. Táto spoločnosť vznikla 18. 04. 1994. Účtovná jednotka vstúpila do likvidácie 01. 03. 2020 na základe rozhodnutia spoločníkov a vymenovala likvidátora, ktorý konal a podpisoval sa v mene spoločnosti samostatne. Ako jediná zo zatiaľ skúmaných účtovných jednotiek mala zverejnenú mimoriadnu účtovnú závierku ku dňu skončenia likvidácie, ktorý predstavoval deň 31. 08. 2020. Následne bola vymazaná z obchodného registra dňa 19. 11. 2020.

V súvahe spoločnosti sme zistili, že po skončení likvidácie jej ostal ešte krátkodobý majetok. To znamená, že spoločnosť mala menšie záväzky ako bol celkový majetok účtovnej jednotky a vďaka tomu spoločníci majú nárok na podiel na likvidačnom zostatku. Účet, na ktorý sa účtuje podiel na likvidačnom zostatku mal rovnaký zostatok ako bola výška tohto krátkodobého majetku spolu. To znamená, že spoločníkom vznikol nárok na likvidačnom zostatku vo výške 19 686,- €. Obchodný register nemal zadefinované, či spoločníkov bolo viac alebo iba jeden. Informácia o počte spoločníkov bola uvedená v poznámkach individuálnej mimoriadnej účtovnej závierky.

Účtovná jednotka v mimoriadnom výkaze ziskov a strát už nevykonávala žiadne zo svojich podnikateľských činností a preto nemala žiadne konečné stavy na účtoch účtovej skupiny 60 – Tržby za vlastné výkony a tovar. V nákladoch bola významná suma konečného stavu na účtoch účtovej skupiny 51 – Služby. Uvažujeme, že účtovná jednotka účtovala na týchto účtoch len náklady na služby, ktoré súviseli s likvidáciou. V tejto spoločnosti ku dňu skončenia likvidácie nebol zaznamenaný žiadny dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotu majetku a účtovnou hodnotou záväzkov a ich daňových základní. A preto účet 592 – Odložená daň z príjmov nemal konečný stav.

Dostávame sa k záverečnému výkazu tejto účtovnej jednotky a to k poznámkam. V poznámkach sme zistili, že spoločnosť mala dvoch spoločníkov a to právnické osoby.

Keďže sú to právnické osoby, ktoré vedú účtovníctvo, tak v ich účtovníctve by sa nárok a aj vyrovnanie podielu na likvidačnom zostatku účtovalo nasledovným spôsobom:

Tabuľka 8 Účtovné prípady účtované u spoločníka za predpokladu, že mal nárok na podiel na likvidačnom zostatku

Poradové číslo účtovného prípadu	Druh dokladu	Text účtovného prípadu	MD	D
1.	IÚD	Nárok na podiel na likvidačnom zostatku spoločnosti	378	665
2.	VBÚ	Inkaso podielu na likvidačnom zostatku spoločnosti na bankový účet	221	378

Zdroj: Vlastné spracovanie

3.2. Analýza účtovných jednotiek, ktoré sa zrušili bez likvidácie

Rovnako ako pri účtovných jednotkách, ktoré sa rušili s likvidáciou, tak aj pri týchto účtovných jednotkách, ktoré zanikli bez likvidácie budeme čerpať informácie z verejne dostupných dokumentov akými sú účtovné závierky zverejnené v registri účtovných závierok a výpisy z obchodného registra. Vybrali sme si vhodnú účtovnú jednotku pre každú právnu formu. Zvolené spoločnosti sa venujú podnikateľským činnostiam v rôznych oblastiach. Pri výbere sme brali ohľad na veľkosť účtovnej jednotky. Zvolili sme si iba tie účtovné jednotky, ktoré boli buď malé alebo veľké. Mikro účtovné jednotky sme si nevybrali z dôvodu nedostatku údajov na rozbor. Na rozdiel od predchádzajúcich analýz sme si v tejto časti vybrali iba účtovné jednotky, ktoré už zanikli. Skúmať budeme účtovné závierky, ktoré boli ako posledné zostavené pred samotným výmazom účtovných jednotiek z obchodného registra. Účtovné závierky sú z rôznych časových období z dôvodu, že vhodné účtovné jednotky, ktoré sme si vybrali končili v rôznych rokoch a mali rozdielne účtovné obdobie.

Výsledky, ku ktorým sme sa dopracovali boli rôzne a je dôležité si ich zhrnúť do celku. Všetky účtovné jednotky skúmané v tejto časti už zanikli, pričom spoločnosti CWS-boco Service Center Slovensko, s. r. o. a AEGON, d. s. s., a. s. zostavili mimoriadnu účtovnú závierku ku dňu, ktorý predchádzal rozhodnému dňu, čiže z hľadiska zákona o účtovníctve postupovali správne. Ako bolo už definované v predchádzajúcich kapitolách, tak účtovná jednotka je povinná ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu (deň kedy nadobudne

účinnok zlúčenia, splynutia a rozdelenia) zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku. Ostatné dve spoločnosti WRIGLEY Slovakia kom. spol. a ATO SK, v. o. s. zostavili k rozhodnému dňu riadnu účtovnú závierku. Na jednej strane výkazy pre riadnu a mimoriadnu sú rovnaké ale účtovné jednotky mali povinnosť uviesť, že sú mimoriadne. Nevieme určiť či to bola len chyba z ich strany alebo účtovné jednotky nevedeli, že majú zo zákona o účtovníctve povinnosť zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku.

Ďalej sme sa pozreli na to, podľa akých právnych predpisov boli účtovné závierky zostavené. Jedine spoločnosť AEGON, d. s. s., a. s. zostavila mimoriadnu účtovnú závierku podľa IFRS prevzatými Európskou úniou. Zvyšné spoločnosti zostavili účtovné závierky podľa slovenských právnych predpisov, tzn. opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktoré sa upravujú účtovnú závierku. Pre každú veľkostnú skupinu sú vydané samostatné opatrenia, ktoré upravujú postup zostavenia a formu výkazov. Dôležité bolo pre nás aj pozorovanie, či v týchto spoločnostiach došlo k dočasným rozdielom, vznikajúcich z rozdielu medzi účtovnou hodnotou majetku a účtovnou hodnotou záväzkov a ich daňovými základňami. Tieto dočasné rozdiely viedli k účtovaniu odloženej dane z príjmov. Tri zo štyroch spoločností účtovali o odloženej dani z príjmov. Spoločnosť ATO SK v. o. s. ako jediná z týchto štyroch neúčtovala o odloženej dani z príjmov. Dozvedeli sme sa, že účtovným jednotkám vznikla odložená daňová pohľadávka. Tieto účtovné jednotky vo väčšine prípadov nemali vypracovaný detail k výpočtu odloženej daňovej pohľadávky takže nevieme pôvod jej vzniku vo všetkých spoločnostiach.

Zaujali nás aj konečné zostatky na účtoch 414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov a 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splnutí a rozdelení. Iba účtovné jednotky CWS-boco Service Center Slovensko, s. r. o a WRIGLEY Slovakia kom. spol. mali zostatky na týchto účtoch. Z toho nám vyplýva, že účtovné jednotky preceňovali majetok a záväzky na reálnu hodnotu ku koncu účtovného obdobia. Ďalej sme z toho zistili, že účtovná hodnota týchto spoločností bola rozdielna oproti ich reálnej hodnote ku dňu zlúčenia, takže tieto spoločnosti museli vykázat tento rozdiel na účte 416.

Na záver by sme len doplnili, že každá zo zvolených účtovných jednotiek vykonávala svoju podnikateľskú činnosť aj v období, ku ktorému sa zostavovala či už mimoriadna alebo riadna účtovná závierka.

3.2.1. Spoločnosť s ručením obmedzeným zrušená bez likvidácie

Spoločnosť, ktorú sme si vybrali na analýzu pre právnu formu spoločnosť s ručením obmedzením je CWS-boco Service Center Slovensko s. r. o. Venovala sa viacerým podnikateľským činnostiam, medzi ktoré patrili výroba, oprava a úprava pracovných odevov a bielizne, predajú hygienických prostriedkov a prenájmom hygienických a čistiacich zariadení. Bola zriadená 14. 07. 2005. Aj napriek dlhému fungovaniu na slovenskom trhu zanikla. Účtovná jednotka bola súčasťou konsolidovaného celku kde materskou účtovnou jednotkou bola spoločnosť CWS-boco International GmbH. Spoločnosť zanikla 16. 10. 2018 na základe rozhodnutia valného zhromaždenia. Zaniknutie spoločnosti bolo vykonané spôsobom zlúčenia kde právnym nástupcom sa stala účtovná jednotka CWS-boco Slovensko, s. r. o.

Účtovná jednotka zostavila individuálnu mimoriadnu účtovnú závierku k 31. 12. 2017 a zároveň je to poslednou účtovnou závierkou, ktorú zostavovala. Vo výkazoch sa budú sledované položky inak správať ako pri zrušení s likvidáciou pretože tu nedochádza k uhrádzaniu záväzkov majetkom spoločnosti. Spoločnosť sa zlúčila s inou spoločnosťou čo znamená, že položky súvahy a výkazu ziskov a strát boli prevzaté právnym nástupcom. V súvahe účtovná jednotka má majetok v hodnote 3 mil. € a jediná zmena v hodnote nastala o sumu odpisov. Väčšina hodnoty majetku tvorí práve dlhodobý majetok, ktorí predstavuje 62 % z celkovej hodnoty majetku, zvyšných 48 % tvorí krátkodobý majetok. Dlhodobý majetok má v štruktúre:

- dlhodobý nehmotný majetok predstavuje 0,04 % z hodnoty celkového dlhodobého majetku,
- dlhodobý hmotný majetok predstavuje 90 % z hodnoty celkového dlhodobého majetku,
- dlhodobý finančný majetok predstavuje 9 % z hodnoty celkového dlhodobého majetku.

Právny nástupca preberá položky súvahy do svojej súvahy vo výške aká bola uvedená v tejto mimoriadnej účtovnej závierke. Znamená to, že po zlúčení položky súvahy by mali tvoriť hodnotu položiek súvahy právneho nástupcu spolu s hodnotou položiek nadobúdaného podniku. Položky súvahy u právneho nástupcu, v tomto prípade spoločnosti CWS-boco Slovensko, s. r. o., sa budú prebrať na konkrétne účty. Keď si to zhrnieme tak položky súvahy v individuálnej účtovnej závierke právneho nástupcu po zlúčení zostavenej

k 31. 12. 2018 budú mať v svojej hodnote zahrnuté sumy aktív a pasív nadobúdaného podniku.

Pri zlúčení spoločností je taktiež povinné preceniť majetok a záväzky na reálnu hodnotu. Vyplýva z toho povinnosť účtovať o odloženej dani z príjmov keďže pri precenení vznikajú dočasné rozdiely.

Ešte predtým ako sa budeme venovať nákladom a výnosom vo výkaze ziskov a strát je potrebné si zanalyzovať dva dôležité účty z nášho hľadiska. Účty, ktorým sa ideme venovať sú účet 414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov a účet 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení. Na účte 414 účtovná jednotka účtuje o rozdieloch, ktoré vznikli pri precenení majetku a záväzkov. Tieto rozdiely sú podkladom pre výpočet odloženej dane z príjmov. Účtovná jednotka bola povinná preceniť majetok a záväzky ku dňu, ku ktorému sa zostavuje mimoriadna účtovná závierka. Zostatok účtu je - 652 042,- € pre bežné účtovné obdobie a v predchádzajúcom období bol jeho zostatok väčší a to v hodnote - 669 042,- €. Vidíme, že spoločnosť preceňovala majetok alebo záväzky na jeho reálnu hodnotu aj v prechádzajúcom účtovnom období. Za predpokladu ak preceňovala iba majetok na jeho reálnu hodnotu tak vďaka zápornému zostatku by sme vedeli zistiť, že hodnota majetku poklesla a preto má účet zápornú hodnotu. V prípade ak by preceňovala záväzky, tak by to znamenalo, že reálna hodnota tých záväzkov je väčšia ako bola jeho účtovná hodnota tým pádom sa zvýšila hodnota záväzkov. Konečný zostatok účtu 416 predstavuje hodnotu 884 838,- € pre aktuálne obdobie. V bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období nemal žiadnu hodnotu nakoľko účinky splynutia nastali až v roku 2018. Právny nástupca môže z tohto účtu čerpať informácie pri posúdení, či sa mu oplatilo splynúť s touto spoločnosťou.

Skôr ako sa dostaneme k odloženej dani sa pozrieme na náklady a výnosy uvedené vo výkaze ziskov a strát účtovnej jednotky. V danom výkaze sme zistili konečný stav na účte tržieb za poskytnuté služby. Vyplýva nám z toho skutočnosť, že účtovná jednotka stále pokračovala vo svojej činnosti do dňa uplynutia účinkov zlúčenia. Taktiež mala konečné stavy aj na účtoch nákladov týkajúcich sa hospodárskej činnosti.

Dostávame sa k odloženej dani z príjmov, ktorá je zaúčtovaná na účte 592 – Odložená daň z príjmov a časť je taktiež zaúčtovaná na účte 481 – Odložená daňová pohľadávka a odložený daňový záväzok. Zostatok účtu 481 je aktívneho charakteru a na základe toho vieme určiť, že na danom účte sa jednalo o odloženú daňovú pohľadávku. Suma účtovaná na nákladovom účte a na účte aktív sa nerovnajú. Na účte 592 je konečný stav -153 038,- € a na účte 481 je zostatok 29 926,- €. V poznámkach nie je uvedený detail

výpočtu a zaúčtovania tejto odloženej dane. Myslíme si, že v spoločnosti mohlo dôjsť k nasledovným situáciám:

- Konečný zostatok odloženej daňovej pohľadávky na účte 481 mohla predstavovať odloženú daň, ktorá je výslednou odloženou daňou (alebo jej výška pripadajúca ku dňu zostavenia mimoriadnej účtovnej závierky spoločnosti) a jej hodnota bude prenesená do súvahy právneho nástupcu.
- Konečný stav účtu 592 je v charaktere odloženého daňového záväzku. Účtovná jednotka v poznámkach účtovnej závierky neuviedla informáciu, či vznikol z rozdielu v prečení majetku alebo v záväzkov. V nadväznosti na túto nepresnosť mohol odložený daňový záväzok vzniknúť z dvoch variant a to:
 - ak účtovná hodnota majetku bola vyššia ako jeho daňová základňa alebo
 - ak účtovná hodnota záväzku bola nižšia ako jeho daňová základňa.

3.2.2. Akciová spoločnosť zrušená bez likvidácie

Vybraná účtovná jednotka pre právnu formu akciová spoločnosť ako jediná z pomedzi všetkých zostavovala účtovnú závierku v súlade s IFRS v znení prijatom Európskou úniou. Jedná sa o spoločnosť AEGON, d. s. s., a. s., ktorá vznikla 07. 10. 2004. Bola jednou z najväčších doplnkových dôchodkových správcovských spoločností na Slovensku. Po výmaze z obchodného registra, ktorý nastal 01. 11. 2019 sa zlúčila spolu so spoločnosťou NN dôchodková správcovská spoločnosť a. s. Právny nástupca súčasne patrí medzi tie najrozsiahlejšie spoločnosti pôsobiace na území našej krajiny. Zánik bol založený na rozhodnutí jediného akcionára spoločnosti.

Údaje budeme čerpať z mimoriadnej účtovnej závierky zostavenej v súlade s IFRS v znení prijatom Európskou úniou, ktorú zostavili za obdobie 10 mesiacov a deň, ku ktorému sa zostavila bolo 31. 10. 2019 (ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu). Účtovná závierka nemá všetky výkazy rovnaké ako účtovná závierka zostavená podľa slovenských právnych predpisov (určujú nariadenia Ministerstva financií Slovenskej republiky). Aj napriek odlišnosti výkazov vieme v nich nájsť obdobné položky ako v našej účtovnej závierke ale môžu byť inak pomenované. Keď sa pozrieme na výkazy účtovnej závierky tak sú nazvané takýmto spôsobom:

- Výkaz o finančnej situácii,
- Výkaz ziskov a strát a ostatného komplexného výsledku,

- Výkaz zmien vo vlastnom imaní,
- Výkaz peňažných tokov,
- Poznámky k účtovnej závierke.

Avšak pre potreby našej analýzy budeme pracovať len s výkazom o finančnej situácii, s výkazom ziskov a strát a ostatného komplexného výsledku a s poznámkami k účtovnej závierke.

Našu analýzu začneme výkazom o finančnej situácii. Oproti súvahe je oveľa kratšia pretože nepoužíva jednotlivé účty rámcovej účtovnej osnovy takže nerozlišuje položky podľa jednotlivého druhu, napr. pri dlhodobom hmotnom majetku akými sú budovy, samostatné hnuteľné veci a súbory hnuteľných vecí sú v súvahe na samostatných riadkoch ale účtovnej závierke zostavenej podľa IFRS sú v dlhodobom hmotnom majetku spolu. Výkaz o finančnej situácii je v tejto spoločnosti štruktúrovaný nasledovne:

Tabuľka 9 Štruktúra výkazu o finančnej situácii v spoločnosti AEGON, d. s. s., a. s.

Majetok	Závazky
Dlhodobý hmotný majetok	Odložená daň z príjmov
Dlhodobý nehmotný majetok	Splatná daň z príjmov
Časovo rozlíšené obstarávacie náklady	Závazky z obchodného styku a ostatné záväzky
Finančný majetok oceňovaný v reálnej hodnote cez ostatné súčasti komplexného výsledku	
Pohľadávky voči spravovaným dôchodkovým fondom	Vlastné imanie
Preddavky a náklady budúcich období	Základné imanie
Odložená daň z príjmov	Zákonný rezervný fond
Splatná daň z príjmov	Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku
Peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty	Nerozdelený zisk

Zdroj: Výkaz o finančnej situácii k 31. októbru 2019 spoločnosti AEGON, d. s. s., a. s. dostupný na <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/7180406>

Okrem zmeny v štruktúre tak je aj zmena vo vykazovaní hodnoty položiek. Sumy sa totiž v tejto účtovnej závierke uvádzajú v tisícoch EUR. Položky výkazu o finančnej situácii sa vykazujú v netto hodnote a detail k nim nájdeme až v poznámkach k účtovnej závierke. Vo výkaze o finančnej situácii sú pre nás dôležité oblasti, ktorými sú dlhodobý hmotný majetok, dlhodobý nehmotný, finančný majetok oceňovaný v reálnej hodnote cez ostatné súčasti komplexného výsledku, záväzky z obchodného styku a odložená daň z príjmov.

Dlhodobý hmotný majetok mal významný pokles oproti predchádzajúcemu účtovnému obdobiu a to zo sumy 88,- tisíc € na sumu 48,- tisíc €. Myslíme si, že tento pokles spôsobili vo významnej miere odpisy a zvyšnú časť mohli spôsobiť ojedinelé úbytky majetku a rozdiely z precenenia majetku na reálnu hodnotu. Neskôr si tento náš predpoklad overíme na informácie uvedené k dlhodobému majetku v poznámkach. Dlhodobý nehmotný majetok mal taktiež významný pokles oproti predchádzajúcemu účtovnému obdobiu. Hodnota tohto majetku sa znížila z 93,- tisíc € na 59,- tisíc €. Opäť predpokladáme, že väčšiu časť sumy 34,- tisíc € tvoria odpisy a zvyšnú časť môžu vyjadrovať úbytky majetku a precenenia na jeho reálnu hodnotu. V poznámkach si potom tento predpoklad overíme. V oboch prípadoch ak vznikli dočasné rozdiely medzi obstarávacou cenou a daňovou základňou majetku tak musíme vykazovať odloženú daň z príjmov.

Vo výkaze bola uvedená odložená daň z príjmov, ktorá mala charakter odloženej daňovej pohľadávky k minulému obdobiu t. j. 31. decembru 2018 vo výške 62,- tisíc €. Avšak pre aktuálne účtovné obdobie nemala odloženú daňovú pohľadávku. Neskôr sa pozrieme v poznámkach na pôvod vzniku.

Ďalšou oblasťou skúmania je finančný majetok oceňovaný v reálnej hodnote cez ostatné súčasti komplexného výsledku. Pri tejto oblasti je takmer isté, že nám vzniknú rozdiely v hodnote tohto finančného majetku a to z dôvodu, že hodnota tohto majetku sa neustále mení v závislosti od situácie na finančnom trhu. Jednotlivé druhy finančných aktív sa pravdepodobne dozvieme v poznámkach spoločnosti. Oproti minulému obdobiu, za ktoré sa zostavovala účtovná závierka sa znížili o 826,- tisíc €. Tu je podstatná zmena nášho predpokladu, lebo finančný majetok sa neodpisuje, takže situácie, ktoré mohli nastať môžu byť dve:

- a) **nastal úbytok v tomto majetku,**
- b) **situácia na finančnom trhu mohla byť zlá a finančný majetok stratil na svojej hodnote** = táto udalosť by viedla k odloženej dani z príjmov z tohto majetku.

Rovnako nás bude zaujímať aj oblasť záväzkov. Pretože aj pri nej môžu vznikať dočasné rozdiely a zároveň účtovná jednotka vo výkaze uviedla výšku odloženej dane z príjmov platnú pre obdobie, za ktoré sa zostavila účtovná závierka a má charakter záväzku. Výška odloženého daňového záväzku je vo výške 91,- tisíc €. Ako bolo už spomenuté v minulom období mala spoločnosť odloženú daňovú pohľadávku ale nemala odložený daňový záväzok.

Výkaz o finančnej situácii máme zanalyzovaný a prejdeme k výkazu ziskov a strát a ostatného komplexného výsledku. Tu nás hlavne bude zaujímať posúdenie, či účtovná

jednotka vykonávala svoju podnikateľskú činnosť a koľko odloženej dane zaúčtovala do nákladov účtovnej jednotky. Posúdenie či vykonávala svoju činnosť je jednoduché, stačí, ak sa pozrieme v tomto výkaze, či účtovala o výnosoch a nákladoch súvisiacich s jej činnosťou. Účtovná jednotka účtovala o výnosoch z poplatkov za správu majetku klientov v podobe správy dôchodkových fondov, vedenie účtov sporiteľom a zhodnotenie majetku z čoho nám vyplýva, že vykonávala stále svoju činnosť až do dňa kým sa nezlúčila s právnym nástupcom. Taktiež nájdeme vo výkaze rôzne náklady súvisiacich s prevádzkovaním podnikania.

Účtovná jednotka uviedla vo výkaze ziskov a strát a ostatného komplexného výsledku odloženú daň v dvoch prípadoch. Spolu ako súčasť riadku so splatnou daňou a pri finančnom majetku z dôvodu vzniku dočasného rozdielu, z ktorého vznikol odložený daňový záväzok. V minulom období sa k tomuto majetku viazala odložená daňová pohľadávka.

Posledným výkazom, na ktorý sa v tejto spoločnosti pozrieme sú poznámky. V poznámkach sa pozrieme na údaje uvedené už k predtým skúmaným položkám vo výkaze o finančnej situácii a vo výkaze ziskov a strát a ostatného komplexného výsledku.

Začneme oblasťou majetku a to konkrétne dlhodobým hmotným majetkom. V kategórii dlhodobého hmotného majetku účtovná jednotka vykazovala majetok v podobe hardvéru, ostatných zariadení a zhodnotenie budovy. Zmenu v tomto majetku spôsobil jeho zhodnotenie v prípade budov a úbytky v podobe odpise do nákladov a jeho odpisovania. Znížil sa v dôsledku toho, že prírastky majetku boli podstatne nižšie oproti jeho úbytkom. Rozdiel medzi účtovným a daňovými odpismi prispel k tvorbe odloženej dane, ktorej sa budeme venovať neskôr. Dlhodobý nehmotný majetok je na tom zmenami v jeho hodnote podobne ako ten hmotný okrem prírastkov, kde v období za ktoré sa zostavovala účtovná závierka nenastali žiadne prírastky. Do tohto majetku boli zahrnuté softvér a ostatný nehmotný majetok. Taktiež u dlhodobého nehmotného majetku mohol nastať rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi a spôsobiť tvorbu odloženej dane z príjmov.

Posledným majetkom, ktorý nás bude v tejto spoločnosti zaujímať je finančný majetok (finančné investície). Účtovná jednotka mala finančný majetok v podobe dlhopisov. V účtovnom období nemala žiadne prírastky tohto majetku iba v predchádzajúcom období, čo vedie k tomu, že spoločnosť neinvestovala do žiadnych dlhopisov v bežnom období. Avšak nastalo tam veľký úbytok, ktoré predstavovali sumu 1 000,- tisíc €. Okrem toho priniesla aj nerealizované zisky z precenenia čo mohlo viesť k tvorbe odloženej dane z príjmov. Túto skutočnosť si overíme samostatne v ďalšom odseku, kde sa budeme venovať

odloženej dane z príjmov, či už z pohľadu na to ako sa tvorila alebo na to ako sa vykazovala z hľadiska charakteru.

Celková odložená daň tvorila v roku 2019 sumu 93,- tisíc € a mala charakter pohľadávky. V roku 2018 sa vykazovala hodnota 37,- tisíc € a mala charakter záväzku. Informácie o odloženej dane doložila o analýzu tejto dane podľa druhu dočasných rozdielov, ktoré vznikli v roku 2019 a aj roku 2018. Analýza tejto dane vyzerala nasledovne:

Tabuľka 10 Analýza odloženej dane podľa druhu dočasných rozdielov spoločnosti AEGON, d. s. s., a. s.

Položky	2019 (v tisícoch EUR)	2018 (v tisícoch EUR)
Precenenie finančných investícií	- 99	- 39
Rozdiel v daňových a účtovných odpisoch hmotného a nehmotného majetku	-	9
Ostatné záväzky uznateľné po zaplatení a iné	8	92
Odložená daňová pohľadávka (+) / Odložený daňový záväzok (-)	- 91	62

Zdroj: Poznámky účtovnej závierky zostavené k 31. októbru 2019 spoločnosti AEGON, d.

s. s., a. s. dostupný na [https://www.registeruz.sk/cruz
public/domain/financialreport/show/7180406](https://www.registeruz.sk/cruz/public/domain/financialreport/show/7180406)

Ako vidíme v tabuľke 10, suma odloženej dane sa rovná odloženej dani zaúčtovanej vo výkaze o finančnej situácii. Vo výkaze ziskov a strát a ostatného komplexného výsledku je uvedená iná hodnota odloženej dane za bežné obdobie a zároveň pri hodnote za bezprostredne predchádzajúce obdobie. Pre bežné účtovné obdobie je odložený daňový záväzok vo výške 60,- tisíc € a pre predchádzajúce obdobie je odložená daňová pohľadávka vo výške 10,- tisíc €. Táto odložená daň pochádza z precenenia finančných investícií. Viaže sa k nej informácia, že bola zaúčtovaná v ostatnom súhrnnom zisku.

3.2.3. Komanditná spoločnosť zrušená bez likvidácie

Ďalšou spoločnosťou, ktorej sa budeme venovať je WRIGLEY Slovakia kom. spol., ktorá bola založená 15. 08. 2008 a vznikla zápisom do obchodného registra dňa 09. 09. 2008. Patrila do konsolidovaného celku kde jej materskou spoločnosťou bola účtovná jednotka Wrigley B. V. Účtovná jednotka si prešla zmenou právnej formy počas jej pôsobenia na

trhu. Zmenila sa z právnej formy spoločnosť s ručením obmedzeným na komanditnú spoločnosť v roku 2020. Spoločnosť sa zaoberala kúpou tovaru na účely jeho predaja, reklamným a marketingovým službám. Zanikla dňa 01. 01. 2021 zlúčením s jej právnym nástupcom, ktorým bola spoločnosť Mars SR, kom. spol. Nadobúdateľ prevzal všetky práva a povinnosti tejto spoločnosti.

Ako zdroj informácií sme vybrali poslednú individuálnu riadnu účtovnú závierku zostavenú k 31. 12. 2020. Postupne prejdeme všetky výkazy účtovnej závierky. Začneme súvahou kde sme zistili, že účtovná jednotka nemá vykázaný žiadny dlhodobý majetok. Indikuje nám to, že v tejto oblasti spoločnosti nemohli vzniknúť žiadne dočasné rozdiely, z ktorých by bolo potrebné vyčíslit' odloženú daň. Jediný majetok, ktorý účtovná jednotka vykazovala bol krátkodobý majetok v podobe pohľadávok z obchodného styku voči prepojeným účtovným jednotkám, daňových pohľadávok a peňažných prostriedkov v banke.

V súvahe sme taktiež našli, že účtovná jednotka účtovala o odloženej daňovej pohľadávke v sume 6 964,- €. Oproti minulému roku poklesla o 2 792,- €. Pôvod vzniku odloženej daňovej pohľadávky zatiaľ nepoznáme, ale v poznámkach by sme sa mohli dozvedieť z čoho bola tvorená. Avšak nie je úplne isté, že táto spoločnosť uviedla v poznámkach detail k odloženej dani.

Keď sa pozrieme na stranu pasív tak nás tam zaujal účet 416 – Oceňovacie rozdiely z preценenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení. Konečný zostatok účtu je – 16 619 340,- € čo nám poukazuje na to, že vznikli rozdiely medzi reálnou hodnotou a účtovnou hodnotou majetku a záväzkov v zápornej hodnote. Súvzťahne by to účtovná jednotka musela zaúčtovať na účet 429 – Neuhradená strata minulých rokov, kde má taktiež konečný zostatok. Účet 416 by nemal mať nikdy zápornú hodnotu, to znamená, že účtovná jednotka v tomto prípade účtovala nesprávne. V prípade existencie zápornej hodnoty mala by tvoriť opravné položky k majetku napríklad. Účtovná jednotka by mala ešte opraviť účtovanie preценenia nakoľko je zle zaúčtované.

Výkaz ziskov a strát nám bude v analýze slúžiť na posúdenie či účtovná jednotka vykonávala svoju činnosť do dňa zlúčenia a na to, či účtovná jednotka vykázala do nákladov odloženú daň z príjmov. Vo výkaze má účet 602 – Tržby z predaja služieb konečný stav, čo smeruje ku skutočnosti, že účtovná jednotka vykonávala svoju podnikateľskú činnosť. Boli to jediné tržby, o ktorých v danom období účtovala. Na strane nákladov má významnú čiastku v účtovej skupine služby. Nakoľko účtovná jednotka mala tržby len za služby tak na účtoch spotreby materiálu alebo predaného tovaru nebude žiadny konečný stav alebo bude pre porovnanie k tržbám nevýznamný.

Odložená daň z príjmov sa okrem súvahy vykazovala aj vo výkaze ziskov a strát. Na účte 592 – Odložená daň z príjmov je konečný stav v podobe odloženej daňovej pohľadávky vo výške 2 792,- €. Suma odloženej daňovej pohľadávky v súvahe a vo výkaze ziskov a strát nie je rovnaká. Je to zapríčinené tým, že nejaká len časť odloženej daňovej pohľadávky sa zaúčtovala do nákladov. Konečný stav na účte 592 sa rovná sume, o ktorú sa znížila odložená daňová pohľadávka na účte 481 oproti bezprostredne predchádzajúcemu obdobiu.

Analýza poznámok nebude taká rozsiahla ako u iných spoločností z dôvodu, že účtovná jednotka neuviedla výpočty k odloženej dani z príjmov alebo z akých položiek vznikli oceňovacie rozdiely pri zlúčení spoločností. Jedinú pre nás podstatnú informáciu sme našli v poznámkach v článku 6 – udalosti, ktoré nastali po dni, ku ktorému a zostavuje účtovná závierka. Tento článok nás informoval o zlúčení spoločností kde bol uvedený dátum a právny nástupca. Právny nástupca (Wrigley B. V.) preberá do účtovníctva všetky položky súvahy po dni zlúčenia, to znamená, že sa v ňom zmenia hodnoty jednotlivých účtov o konečné zostatky účtov nadobúdaného podniku.

3.2.4. Verejná obchodná spoločnosť zrušená bez likvidácie

Na záver si preskúmame účtovnú závierku spoločnosti ATO SK, v. o. s. Pozrieme sa na poslednú zverejnenú individuálnu účtovnú závierku. Keďže účtovná jednotka mala účtovné obdobie kalendárny rok tak budeme analyzovať účtovnú závierku zostavenú k 31. 12. 2019. Účtovná jednotka sa venovala prenájmu strojov a zariadení, predaja v maloobchode a vo veľkoobchode. Spoločnosť vznikla 23. 03. 2018 a fungovala len tri roky. Z pomedzi všetkých účtovných jednotiek, ktorým sme sa venovali, táto bola najkratšie fungujúca. Zanikla 03. 11. 2021 na základe rozhodnutia spoločníka. V obchodnom registri nie je presne vymedzené akým spôsobom zanikla. K jej zániku bolo len uvedené, že právny zástupca na základe kúpnej zmluvy o kúpnej spoločnosti kúpil vlastné imanie zrušenej spoločnosti.

Súvaha tejto spoločnosti je zaujímavá, pretože celková suma neobežného majetku je v zápornej hodnote. Spôsobuje to práve záporný goodwill, ktorý je vo výške - 49 813,- €. Goodwill vzniká pri kúpe podniku keď nastane rozdiel medzi zaúčtovanou kúpnu cenou a reálnou hodnotou nadobúdaného podniku. V tomto prípade musela byť kúpna cena podniku nižšia ako jeho reálna hodnota a preto účtovná jednotka účtovala o zápornom goodwille. Ďalšiu zložku neobežného majetku tejto spoločnosti tvoria samostatné hnutelné

veci a súbory hnuiteľných vecí vo výške 6 164,- €. Účtovnej jednotke pri tomto majetku môže vzniknúť dočasný rozdiel v prípade jeho precenenia a ten by mohol viesť k existencii odloženej dane z príjmov. V súvahe ešte nájdeme, že mala krátkodobý majetok v podobe pohľadávok z obchodného styku, v zásobách a v peňažných prostriedkoch.

Vo výkaze ziskov a strát nájdeme konečné stavy na účtoch 601 – Tržby z predaja vlastných výrobkov a 602 – Tržby z predaja služieb. Vyjadruje nám to, že účtovná jednotka vykonávala svoju podnikateľskú činnosť a predávala výrobky a poskytovala služby pre svojich odberateľov. Keďže predávala svoje výrobky tak je samozrejmé, že nájdeme konečné stavy aj na nákladových účtoch akými sú:

- 501 – Spotreba materiálu,
- 502 – Spotreba energie,
- 503 – Spotreba ostatných neskladovateľných dodávok.

Výnimočne pri tejto spoločnosti sme si pozreli konečný stav účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku. Na účte 551 bol konečný stav vo výške - 7 345,- €. Tento stav nás informuje o tom, že odpisy záporného goodwillu boli väčšie ako odpisy dlhodobého majetku, takže konečný stav účtu bol na strane dať namiesto má dať. Preto je konečný stav vyjadrený v zápornej hodnote. Keby odpisy záporného goodwillu boli menšie ako odpisy dlhodobého majetku tak by konečný stav bol na strane má dať a stav by bol v kladných hodnotách. Tiež by bol kladný zostatok ak by účtovná jednotka účtovala o kladnom goodwille.

Účtovná jednotka nemala vo výkaze ziskov a strát konečný stav na účte 592, čo znamená, že o nej neúčtovala pretože ani v súvahe nebol zostatok na účte 481. Nasledujú nám poznámky a v nich sme analýzu nevykonali z dôvodu, že neobsahovali žiadne dôležité informácie, ktoré sa týkajú zrušenia a zániku tejto spoločnosti alebo neboli v nich dostatočné informácie k analyzovaným položkám zo súvahy a výkazu ziskov a strát.

3.3. Modelová situácia pre účtovné jednotky zanikajúce s likvidáciou

V tejto časti si vytvoríme modelovú situáciu v podobe fiktívnej účtovnej jednotky a budeme na nej aplikovať poznatky zo zákonov a opatrení, ktoré sa týkajú zrušenia spoločnosti s likvidáciou a pozrieme sa aj na zostavenie účtovnej závierky. Vybrali sme si nasledujúce vstupné údaje:

- názov účtovnej jednotky: Papier, s. r. o.

- právna forma: spoločnosť s ručením obmedzeným
- účtovné obdobie: kalendárny rok
- spôsob zostavenia účtovnej závierky: na základe opatrení týkajúcich sa účtovných závierok
- veľkosť účtovnej jednotky: malá
- vstup do likvidácie: 01. 01. 2023

Účtovná jednotka sa rozhodla na základe rozhodnutia spoločníkov, že spoločnosť sa ruší s likvidáciou, kde bol aj vymenovaný likvidátor aby nakladal s majetkom počas celého procesu likvidácie. Vstúpila do likvidácie 01. 01. 2023. Na základe vstupu účtovnej jednotky do likvidácie je povinná zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku za účtovné obdobie, ktoré začína 01. 01. 2022 a končí 31. 12. 2022. V účtovníctve účtovnej jednotky sme v súvahe našli zostatky k 31. 12. 2022, ktorej podobu si uvedieme v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 11 Súvaha spoločnosti Papier s. r. o. pred úpravami k 31. 12. 2022

Strana aktív	Súvaha spoločnosti Papier s. r. o. pred úpravami k 31. 12. 2022		Strana pasív
Pozemky (031)	20 000	Základné imanie (411)	19 300
Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí (022)	24 000	Zákonný rezervný fond (421)	930
Oprávky k samostatným hnutelným veciam a k súboru hnutelných vecí (082)	-11 700	Nerozdelený zisk minulých rokov (428)	30 000
Materiál (112)	4 000	Dodávateľia (321)	15 000
Výrobky (123)	6 500	Zamestnanci (331)	1 500
Odberatelia (311)	7 990	Zúčtovanie s orgánmi sociálneho a zdravotného poistenia (336)	380
Iné pohľadávky (378)	720		
Bankové účty (221)	15 600		
Spolu majetok	67 110	Spolu vlastné imanie a záväzky	67 110

Zdroj: Vlastné spracovanie

Táto súvaha nie je finálna, nakoľko sa ešte nerobili úpravy, ktoré je potrebné vykonať pred vstupom do likvidácie. Účtovná jednotka má v samostatných hnutelných veciach a súborov hnutelných vecí viaceré položky. Medzi tieto položky patria:

- stroj na výrobu papiera v obstarávacej cene 12 000,- €, ktorého doba odpisovania sú štyri roky a doteraz sa odpísalo 6 000,-€ (dátum obstarania 14. 01. 2020),

- stroj na výrobu obalov v obstarávacej cene 6 000,- €, ktorého doba odpisovania je taktiež štyri roky a doteraz bolo odpísané 4 500,- € (dátum obstarania 03. 01. 2019),
- baliaci stroj v obstarávacej cene 6 000,- €, ktorého doba odpisovania je päť rokov a k nej sú zaúčtované oprávky vo výške 1 200,- € (dátum obstarania 24. 01. 2022).

Účtovná jednotka pri všetkých položkách dlhodobého majetku, ktorý sa odpisuje, uplatňuje odpisy od mesiaca, v ktorom bol dlhodobý majetok obstaraný. Podstatné je pre nás vedieť, aký majetok účtovná jednotka vlastní a používa, pretože ku dňu, ktorý predchádza dňu vstupu likvidácie je účtovná jednotka povinná preceniť majetok a záväzky na reálnu hodnotu. V prípade ak zistíme rozdiely, ktoré budú mať charakter dočasného rozdielu medzi jeho účtovnou hodnotou a jeho daňovou základňou tak budeme rátať odloženú daň z príjmov. Rovnako musí účtovná jednotka preceniť aj záväzky a taktiež môže vzniknúť aj odložená daň z príjmov.

Okrem precenenia má aj iné povinnosti, v prípade ak má účtovná jednotka firemné automobily, tak je povinná zostaviť daňové priznanie k dani z motorových vozidiel k dátumu 31. 12. 2022. K zostaveniu takéhoto priznania sa aj viaže zaplatenie daňovej povinnosti. Keď sa pozrieme na účtovnú jednotku, tak nemala žiadne firemné automobily a ani jej zamestnanci nepoužívali osobné automobily na firemné účely, takže sa oblasti dani z motorových vozidiel nebudeme venovať.

Účtovná jednotka si zvolila postup, kde sa najprv pozrie, či sa zmenila reálna hodnota pozemku a ďalej sa pozrie na to, či pri strojoch vznikli nejaké rozdiely v ich hodnote, prípadne rozdiely v účtovných a daňových odpisov. Pomimo týchto oblastí účtovná jednotka neidentifikovala iné oblasti majetku a záväzkov, kde by mohlo prísť k zmene hodnoty. Predpokladáme, že pri pozemku mohlo dôjsť k zmene jeho hodnoty nakoľko ceny pozemkov sa na trhu neustále menia pretože v jednom období dokáže ich cena prudko narásť a pre zmenu v inom vedľa rapídne poklesnúť. Rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi vzniká v tejto spoločnosti iba pri baliacom stroji pretože ten jediný nemá rovnakú dobu odpisovania pri účtovných a daňových odpisoch. Po vykonaní všetkých spomínaných úprav vykonáme výpočet odloženej dane z príjmov, ktorú si následne premietneme v upravenej súvahe spoločnosti k 31. 12. 2022.

Ako prvým začneme úpravou hodnoty pozemku. Účtovná jednotka zistila, že reálna hodnota pozemku, ktorý vlastní sa zvýšil o 2 000,- € na sumu 22 000,- €. Daňová hodnota však ostala rovnaká, ako bola jej pôvodná účtovná hodnota tzn. 20 000,- €. Účtovná jednotka toto zvýšenie bude musieť naúčtovať na ťarchu účtu 031 – Pozemky a v prospech účtu 414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov. Ďalej pomimo účtovania sa

musíme pozrieť, či nám vznikol rozdiel medzi účtovnou hodnotou a daňovou základňou pozemku. Vidíme, že rozdiel, ktorý vznikol je vo výške 2 000,- €. Nakoľko je daňová hodnota nižšia ako jeho reálna hodnota tak budeme vyčíslovať odložený daňový záväzok. Sadzba dane z príjmov pre rok 2022 predstavovala 21 %. Suma odloženého daňového záväzku, ktorý vznikol z rozdielu medzi účtovnou hodnotou pozemku a jeho daňovou základňou je 420,- €. Neskôr si uvedieme do tabuľky spolu odloženú daň, ktorá nám vznikla. O odloženom daňovom záväzku bude musieť účtovná jednotka účtovať na ľarchu účtu 592 – Odložená daň z príjmov a v prospech účtu 481 – Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka.

Budeme pokračovať kontrolou, či spoločnosti nevznikla odložená daň z príjmov aj z rozdielu medzi účtovnými a daňovými odpismi baliaceho stroja, ktorý má účtovná jednotka zaúčtovaný na účte 022 – Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí. K tomuto účtu sa viaže aj účet oprávok 082 – Oprávky k samostatným hnutelným veciam a k súboru hnutelných vecí. Účtovne sa tento baliaci stroj odpisuje päť rokov rovnomerne. Z pohľadu daňových odpisov sa tento stroj radí do druhej odpisovej skupiny, kde doba odpisovania sú štyri roky. V prvom kroku si musíme vypočítať výšku účtovných odpisov pre bežné účtovné obdobie a ďalej vypočítame daňové odpisy pre bežné účtovné obdobie. V druhom kroku si porovnáme ich hodnotu a pozrieme sa či vznikne rozdiel a ak áno, vyčíslime si z tohto rozdielu odloženú daň z príjmov. Účtovné odpisy baliaceho stroja v bežnom období boli vo výške 1 200,- € a účtovná zostatková cena bola 4 800,- €. Daňové odpisy baliaceho stroja v bežnom účtovnom období boli vo výške 1 500,- € a daňová zostatková cena bola 4 500,- €. Rozdiel medzi zostatkovými cenami bol 300,- €. Účtovná zostatková cena je vyššia ako daňová zostatková cena a preto odložená daň vo výške 63,- € má charakter odloženého daňového záväzku. O tomto záväzku bude musieť účtovná jednotka účtovať na ľarchu účtu 592 – Odložená daň z príjmov a v prospech účtu 481 – Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka.

Tabuľka 12 Analýza odloženej dane podľa vzniku spoločnosti Papier s. r. o.

Položky	2022 (v EUR)	2021 (v EUR)
Precenenie pozemku spoločnosti	- 420	0
Rozdiel v daňových a účtovných odpisoch hmotného majetku	- 63	0
Odložená daňová pohľadávka (+) / Odložený daňový záväzok (-)	- 483	0

Zdroj: Vlastné spracovanie

Žiadnu inú položku majetku alebo záväzkoch okrem vyššie uvedených sme neprečenovali alebo nám nevznikali žiadne dočasné rozdiely, ktoré by viedli k vzniku odloženej dane z príjmov. Posledným krokom v tejto spoločnosti bude zostaviť súvahu mimoriadnej účtovnej závierky po úpravách. Pre zjednodušenie nebudeme zostavovať výkaz ziskov a strát a ani poznámky. Pre nás je dôležité si premietnuť vplyv týchto úprav do súvahy mimoriadnej účtovnej závierky.

Tabuľka 13 Súvaha spoločnosti Papier s. r. o. po úpravách k 31. 12. 2022

Strana aktív	Súvaha spoločnosti Papier s. r. o. po úpravách k 31. 12. 2022		Strana pasív
Pozemky (031)	22 000	Základné imanie (411)	19 300
Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí (022)	24 000	Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov (414)	1 517
Oprávky k samostatným hnuteľným veciam a k súboru hnuteľných vecí (082)	-11 700	Zákonný rezervný fond (421)	930
Materiál (112)	4 000	Nerozdelený zisk minulých rokov (428)	30 000
Výrobky (123)	6 500	Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka (481)	483
Odberatelia (311)	7 990	Dodávatelia (321)	15 000
Iné pohľadávky (378)	720	Zamestnanci (331)	1 500
Bankové účty (221)	15 600	Zúčtovanie s orgánmi sociálneho a zdravotného poistenia (336)	380
Spolu majetok	69 110	Spolu vlastné imanie a záväzky	69 110

Zdroj: Vlastné spracovanie

Po dátume vstupu do likvidácie bude likvidátor konať v mene spoločnosti a bude postupne uhrádzať záväzky a likvidovať majetok spoločnosti. Likvidácia môže trvať aj niekoľko účtovných období. V prvom rade sa budú záväzky uhrádzať tým najlikvidnejším majetkom, a to peniazmi na bankových účtoch, postupne ak bude potrebné tak sa budú uhrádzať záväzky menej likvidným majetkom. Môže nastať aj situácia, že spoločnosť bude musieť odpredať časť majetku aby splatila svoje záväzky. Nastalo by zníženie hodnoty majetku na účtoch 013 alebo 022. Na druhej strane môže spoločnosti vzniknúť podiel na likvidačnom zostatku, ktorý by bol rozdelený medzi spoločníkov na základe ich vkladov.

3.4. Modelová situácia pre účtovné jednotky zanikajúce bez likvidácie

Pri tomto variante budeme vychádzať z údajov, ktoré sme si zadali pre spoločnosť Papier s. r. o. v podkapitole 3.3. Ale rozdiel bude v tom, že účtovná jednotka sa rozhodla zlúčiť s inou spoločnosťou. Pri tomto variante budeme už vychádzať z upravenej súvahy. Účtovná jednotka sa rozhodla zlúčiť s jej právnym nástupcom, ktorým je spoločnosť Spotrebný tovar s. r. o. ku dňu 01. 01. 2023. To znamená, že účtovná jednotka musela zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku k 31. 12. 2022. V tejto časti sa hlavne budeme zameriavať na to, ako príde k zlúčeniu týchto dvoch spoločností. Právny nástupca do svojho účtovníctva preberie položky súvahy nadobúdaného podniku. Práve preto v tejto časti budeme používať údaje z upravenej súvahy spoločnosti Papier s. r. o., a ďalej súvahu spoločnosti Spotrebný tovar s. r. o. Po účinkoch zlúčenia bude zaniknutá spoločnosť vystupovať pod právnym nástupcom. Údaje zo súvahy spoločnosti Spotrebný tovar s. r. o. sú uvedené nižšie.

Tabuľka 14 Súvaha spoločnosti Spotrebný tovar s. r. o. k 31. 12. 2022

Strana aktív	Súvaha spoločnosti Spotrebný tovar s. r. o. pred úpravami k 31. 12. 2022		Strana pasív
Budovy (021)	100 000	Základné imanie (411)	29 800
Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí (022)	25 000	Zákonný rezervný fond (421)	6 450
Oprávky k budovám (081)	- 35 000	Nerozdelený zisk minulých rokov (428)	45 000
Oprávky k samostatným hnutelným veciam a k súboru hnutelných vecí (082)	- 15 000	Dodávatelia (321)	25 000
Tovar na sklade a v predajniach (132)	6 800	Zamestnanci (331)	11 450
Odberatelia (311)	21 990	Zúčtovanie s orgánmi sociálneho a zdravotného poistenia (336)	2 690
Peniaze (211)	1 200		
Bankové účty (221)	15 400		
Spolu majetok	120 390	Spolu vlastné imanie a záväzky	120 390

Zdroj: Vlastné spracovanie

Niektoré položky súvahy sú rovnaké ako má nadobúdaná spoločnosť. Právny nástupca bude preberať všetky položky súvahy. Spoločnosti môžu pri zlúčení vzniknúť oceňovacie rozdiely, ktoré vznikajú pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení, ktoré sa účtujú na účet pre ne vymedzené a to účet 416 - Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení. Tieto rozdiely nám v našom prípade nevznikli, preto ich v súvahe nebudeme vykazovať. Súvaha Spotrebný tovar s. r. o. po zlúčení vyzerá nasledovne:

Tabuľka 15 Súvaha spoločnosti Spotrebný tovar s. r. o. k 01. 01. 2023 po zlúčení

Strana aktív	Súvaha spoločnosti Spotrebný tovar s. r. o. 01. 01. 2023		Strana pasív
Pozemky (031)	22 000	Základné imanie (411)	49 100
Budovy (021)	100 000	Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov (414)	1 517
Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí (022)	49 000	Zákonný rezervný fond (421)	7 380
Oprávky k budovám (081)	- 35 000	Nerozdelený zisk minulých rokov (428)	75 000
Oprávky k samostatným hnutelným veciam a k súboru hnutelných vecí (082)	- 26 700	Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka (481)	483
Materiál (112)	4 000	Dodávatelia (321)	40 000
Výrobky (123)	6 500	Zamestnanci (331)	12 950
Tovar na sklade a v predajniach (132)	6 800	Zúčtovanie s orgánmi sociálneho a zdravotného poistenia (336)	3 070
Odberatelia (311)	29 980		
Iné pohľadávky (378)	720		
Peniaze (211)	1 200		
Bankové účty (221)	31 000		
Spolu majetok	189 500	Spolu vlastné imanie a záväzky	189 500

Zdroj: Vlastné spracovanie

Keď si vzájomne porovnáme zrušenie s likvidáciou a zrušenie bez likvidácie tak existuje jeden zásadný rozdiel. Ak si spoločnosť vyberie zrušenie spoločnosti s likvidáciou, tak účtovná jednotka musí postupne počas likvidácie vyrovnať všetky existujúce záväzky svojím majetkom. Spoločnosť sa vymaže z obchodného registra až keď vyrovná všetky svoje záväzky, v prípade ak by ostal majetok aj po likvidácii, tak by spoločníkom vznikol nárok na likvidačný zostatok. Likvidácia môže trvať aj niekoľko účtovných období. V prípade zrušenia spoločnosti bez likvidácie tak spoločnosť nezaniká imanie, ale prechádza na jej právneho nástupcu. Obchodná spoločnosť zanikne až dňom, keď nastanú účinky zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia. Ku dňu, ktorý predchádza dňu kedy spoločnosť bude zrušená bez likvidácie sa zostavuje mimoriadna účtovná závierka (to znamená, že rušenie spoločnosti netrvá niekoľko účtovných období ale iba jedno).

Okrem zistenia rozdielu medzi zrušením bez likvidáciou a s likvidáciou sme zistili, že účtovné jednotky si dodržali svoje povinnosti týkajúce sa zrušenia spoločnosti, či už to

bolo vo forme precenenia majetku na reálnu hodnotu, zaúčtovanie odloženej dane (ak vznikla), zaúčtovania rozdielov z precenenia majetku. Účtovné jednotky mali povinnosť zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku v prípade zániku spoločnosti, avšak niektoré si túto povinnosť nespĺnili a namiesto mimoriadnej účtovnej závierky zostavili a zverejnili riadnu účtovnú závierku. Problém nastal aj oblasti účtovania precenenia majetku. Na účte 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení sme našli u jednej spoločnosti chybu. Účet vykazujú so záporným zostatkom, čo nie je správne nakoľko účet nesmie mať zápornú hodnotu. Výnimočne by mohol mať zápornú hodnotu iba pri tvorbe opravných položiek. Avšak ich tvorba v danej účtovnej závierke sa nepotvrdila.

Myslíme si, že účtovné jednotky až na jednu neurobili až tak závažné chyby pri postupe ukončenia ich činnosti. Analyzované spoločnosti, ktoré sa zrušili s likvidáciou mali účtovné závierky v poriadku a mali vypracované podrobnejšie informácie v účtovných závierkach k procesu likvidácie, precenenia majetku a tvorbe odloženej dane. Problémy nastali v spoločnostiach zrušené bez likvidácie. Kde už bolo vyššie spomenuté, že mimoriadne účtovné závierky neboli zostavené alebo ich nezverejnili alebo bolo zlé účtovanie na účte 416.

Záver

Spoločnosť sa zrušuje bez likvidácie, ak celé jej imanie prešlo na právneho nástupcu, alebo po jej zrušení súdom nebol zložený preddavok na úhradu odmeny a výdavkov likvidátora. Pri zrušení bez likvidácie môže účtovná jednotka zaniknúť zlúčením, splynutím alebo rozdelením. Dňom, kedy začnú platiť účinky zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia nastane zánik spoločnosti bez likvidácie. Zánik pri zrušení s likvidáciou nastane po dni, ku ktorému sa končí likvidácia.

Zrušenie obchodnej spoločnosti bez likvidácie sa začína rozhodnutím valného zhromaždenia o zrušení. Môže ju zrušiť buď premenou na inú právnu formu alebo zlúčením, splynutím a rozdelením. So zrušením a zánikom spoločnosti sa viažu viaceré povinnosti. Účtovné jednotky sú povinné preceniť majetok a záväzky na reálnu hodnotu, uzavrieť účtovné knihy a zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku so všetkými súčasťami.

Z precenenia majetku a záväzkov na reálnu hodnotu vyplývajú viaceré účtovné prípady, ktoré účtovná jednotka musí zaúčtovať skôr ako uzavrie účtovné knihy a zostaví mimoriadnu účtovnú závierku. Typická skutočnosť, o ktorej účtovná jednotka bude účtovať je odložená daň z príjmov, ktorá vzniká z dočasného rozdielu medzi účtovnou hodnotou majetku a účtovnou hodnotou záväzkov a ich daňových základní. Odložená daň z príjmov môže mať charakter pohľadávky alebo záväzku. Účty, na ktorých sa účtuje sú účet 592 – Odložená daň z príjmov a 481 – Odložený daňový záväzok a odložená daňová pohľadávka. Ďalšia položka, ktorá súvisí s precenením majetku a záväzkov sú oceňovacie rozdiely z precenenia. Účtujú sa na účte 414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov avšak pri zrušení spoločnosti bez likvidácie sa na vykázanie rozdielu používa účet 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení.

Informácie o tom, aké skutočnosti súvisiace so zrušením a zánikom spoločností sa nachádzajú v súvahe, vo výkaze ziskov a strát a v poznámkach účtovnej závierky. Predtým ako sme prešli na analýzu výkazov účtovnej závierky v účtovných jednotkách sme si vytvorili vzorku vhodných účtovných jednotiek, ktorých počet je osem. Účtovné jednotky museli spĺňať parameter veľkosti pretože sme vyberali iba tie čo boli malé alebo veľké účtovné jednotky. Vybrané účtovné jednotky sme zatriedili do dvoch skupín a to zrušenie spoločnosti s likvidáciou a zrušenie spoločnosti bez likvidácie.

V skupine, kde účtovné jednotky zanikli s likvidáciou sme sa dopracovali k viacerým výsledkom. Ako sme už vyššie uviedli, že účtovné jednotky museli preceniť majetok a záväzky na reálnu hodnotu, tak to môže viesť k tvorbe odloženej dane z príjmov. Iba dve

z vybraných účtovných jednotiek vykazovali odloženú daň z príjmov, ktoré mali charakter odloženej daňovej pohľadávky. Zistili sme, že pri týchto spoločnostiach vznikla odložená daňová pohľadávka nie len z dočasných rozdielov pri majetku ale aj pri záväzkoch. Účtovné jednotky podrobne uviedli údaje k tejto odloženej dani z príjmov v poznámkach. Aj napriek vzniku odloženej dane účtovne jednotky, ktoré zanikli s likvidáciou nevykazovali žiadny zostatok, ktorý by bol zaúčtovaný na účte 414.

Účtovné jednotky, ktoré zanikli bez likvidácie mali zaúčtované a vykázané viaceré položky, týkajúce sa zrušenia spoločnosti. Všetky z vybraných obchodných spoločností zanikli zlúčením s jej právnymi nástupcami. Taktiež ako v predchádzajúcej skupine sme sa dopracovali k tomu, či vykazujú odloženú daň z príjmov. Účtovné jednotky vykazovali odloženú daňovú pohľadávku ale v poznámkach účtovných jednotiek neuviedli, z akého konkrétneho rozdielu či už pri majetku alebo záväzkoch vznikli. Na rozdiel od účtovných jednotiek, ktoré zanikli s likvidáciou tieto vykazovali rozdiely na účtoch oceňovacích rozdieloch a to na účtoch 414 a na účte 416. Iba dve účtovné jednotky postupovali správne v oblasti zostavenia účtovnej závierky pretože ku dňu, ktorý predchádzal dňu zániku zostavili mimoriadnu účtovnú závierku. Zvyšné spoločnosti k tomuto dňu zostavili riadnu účtovnú závierku čo je chyba z hľadiska toho, že táto povinnosť o zostavení mimoriadnej účtovnej závierky je stanovená právnymi normami.

Na záver sme sa venovali modelovým situáciám z oblasti zrušenia a zániku spoločnosti bez likvidácie a s likvidáciou. V modelových situáciách sme spracovali ako by mal postup zrušenia a samotného zániku vyzeráť pri dodržaní všetkých zákonom stanovenými povinnosťami. Objavili sme zásadný rozdiel pri zrušení s likvidáciou a bez likvidácie. Tento rozdiel predstavuje dĺžka doby, za ktorú sa ruší spoločnosť. Pri likvidácii sa spoločnosť môže likvidovať niekoľko účtovných období nasledujúcich po sebe. Pri zrušení zlúčením, splynutím alebo rozdelením sa spoločnosť zruší za jedno účtovné obdobie.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

1. ŠLOSÁROVÁ, Anna. – BLAHUŠIAKOVÁ, Miriam. . *Analýza účtovnej závierky*. Druhé, prepracované a doplnené vydanie. Bratislava : Wolters Kluwer, 2020. s. 440. ISBN 978-80-571-0166-6.
2. FARKAŠ, Richard. *Účtovná závierka obchodných spoločností*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2020. s. 1224. ISBN 978-80-571-0247-2.
3. MAZÍKOVÁ, Katarína. – ONDRUŠOVÁ, Lucia. – SENEŠI, Norbert. *Účtovníctvo vlastníckych transakcií*. Bratislava : Wolters Kluwer, 2016. s. 236. ISBN 978-80-8168-501

Právne normy

4. Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.
5. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
6. 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. Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/23378/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre malé účtovné jednotky.
8. IFRS 5 – Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti.

Internetové zdroje

9. Účtovná závierka spoločnosti Hella Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii zostavená k 31. 05. 2022 dostupná na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/8262841>

10. Účtovná závierka spoločnosti DWC Slovakia a. s. v likvidácii zostavená k 06. 10. 2022 dostupná na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/8314713>
11. Účtovná závierka spoločnosti Hymer LMB, k. s. v likvidácii zostavená k 17. 10. 2022 dostupná na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/8316467>
12. Účtovná závierka spoločnosti Shopping Palace Bratislava, v. o. s. v likvidácii zostavená k 31. 08. 2020 dostupná na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/7241722>
13. Účtovná závierka spoločnosti CWS-boco Service Center Slovensko s. r. o. zostavená k 31. 12. 2017 dostupná na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/6395791>
14. Účtovná závierka spoločnosti AEGON, d. s. s., a. s. zostavená k 31. 12. 2019 dostupná na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/7180406>
15. Účtovná závierka spoločnosti WRIGLEY Slovakia kom. spol. zostavená k 31. 12. 2020 dostupná na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/7755150>
16. Účtovná závierka spoločnosti ATO SK, v. o. s. zostavená k 31.12. 2019 dostupná na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/7313267>
17. Mimoriadna účtovná závierka spoločnosti Hella Innenleuchten – Systeme Bratislava, s. r. o. v likvidácii zostavená k 12. 12. 2022 dostupná na: <https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/financialreport/show/8346598>