

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 17100/I/2011/3517645270

ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA PODĽA IAS/IFRS

Diplomová práca

2011

Bc. Zuzana Prešinská

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA PODĽA IAS/IFRS

Diplomová práca

Študijný program: 6209 8 03 Účtovníctvo a finančné riadenie

Študijný odbor: 3. 3. 12 Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Školiteľ: Ing. Mgr. Renáta Pakšiová, PhD.

Bratislava 2011

Bc. Zuzana Prešinská



Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Bc. Zuzana Prešinská
Študijný program: Účtovníctvo a finančné riadenie (Jednoodborové štúdium, inžiniersky II. st., denná forma)
Študijný odbor: 3.3.12 Účtovníctvo
Typ záverečnej práce: Inžinierska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský

Názov: Účtovná závierka podľa IAS/IFRS

Anotácia: Diplomová práca poskytuje prehľad historického vývoja účtovníctva s dôrazom kladeným na účtovnú závierku podľa IAS/IFRS.

Vedúci: Ing. Mgr. Renáta Pakšiová, PhD.

Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI

Vedúci katedry: doc. Ing. Miloš Tumpach, PhD.

Dátum zadania: 10.11.2009

Dátum schválenia: 30.11.2009

doc. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Bratislava 2011

.....
(podpis študenta)

ABSTRAKT

PREŠINSKÁ, Zuzana: *Účtovná závierka podľa IAS/IFRS*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Mgr. Renáta Pakšiová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2011, 67s.

Cieľom záverečnej práce je charakterizovať, bližšie špecifikovať a analyzovať účtovnú závierku podľa IAS/IFRS. Podľa štandardov si účtovníci môžu vybrať postup ako vecne a pravdivo budú prezentovať všetky informácie, ktoré získajú počas účtovného obdobia. Účtovná závierka poskytuje informácie o finančnej výnosnosti podniku a jeho peňažných tokoch. Informácie, ktoré poskytuje účtovná závierka v jednotlivých výkazoch musia zodpovedať skutočnosti, musia byť pravdivé.

Práca je rozdelená do troch kapitol. Prvá kapitola je venovaná porovnaním národnej a nadnárodnej problematiky v oblasti zostavovania účtovnej závierky. V ďalšej časti sa charakterizuje cieľ práce, metodika a metódy skúmania. Záverečná kapitola sa zaoberá zostavovaním účtovnej závierky podľa IFRS, jej prezentovaním a účtovnými výkazmi, ktoré musí obsahovať. Výsledkom riešenia danej problematiky je podrobné preskúmanie účtovnej závierky podľa Medzinárodných účtovných štandardov finančného vykazovania

Kľúčové slová:

Medzinárodné účtovné štandardy finančného vykazovania, účtovná závierka, výkazy účtovnej závierky, zložky výkazov

ABSTRACT

PREŠINSKÁ, Zuzana: *Financial statements according to IAS/IFRS*. - Economic university in Bratislava. Faculty of commercial informatics; Department of accounting and auditing. - Leader: Ing. Mgr. Renáta Pakšiová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2011, 67p.

The aim of the thesis is to characterize further specify and analysis of financial statements under IAS/IFRS. According to the standards of accountants can choose to practice as factually true and will present all information obtained during the accounting period. The financial statements provide information about the financial profitability of the company and its cash flows. The information provided in financial statements must correspond to the statements of fact must be true. The work is divided into three chapters. The first chapter is devoted to the comparison of national and transnational problems in the compilation of financial statements. The next section describes the objective of the work, methodology and methods of examination. The final chapter deals with compiling financial statements under IFRS, and by presenting its accounting statement that must be included. Address the problem resulted in a detailed review of financial statements under International Financial Reporting Standards.

Keywords:

International Financial Reporting Standards, financial statements, statements of accounts, statements of components

O B S A H

Úvod	8
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	10
1.1 Smernice Európskej únie	10
1.1.1 Štvrtá smernica Rady Európskej únie	11
1.1.2 Siedma smernica Rady Európskej únie	14
1.2 Rámcová osnova a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS/IFRS	15
1.2.1 Medzinárodné štandardy finančného vykazovania (IAS/IFRS)	17
1.2.2 Základné predpoklady a kvalitatívne charakteristiky informácií podľa Rámcovej osnovy	18
1.2.3 Zložky výkazov účtovnej závierky	19
1.3 Prezentácia účtovnej závierky v SR	21
1.3.1 Cieľ účtovnej závierky a jeho obsahové vymedzenie	22
1.3.2 Súčasti účtovnej závierky v SR	23
1.3.3 Povinnosti po zostavení účtovnej závierky v SR a jej zverejnenie	28
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	30
3 Výsledky práce a diskusia	31
3.1. Zostavovanie účtovnej závierky podľa IAS/IFRS	31
3.1.1 Všeobecné zásady zostavovania účtovnej závierky	35
3.1.2 Štruktúra a obsah účtovnej závierky	38
3.2. Súčasti účtovnej závierky	40
3.2.1 Výkaz finančnej situácie – Súvaha	41
3.2.2 Výkaz úplného výsledku – Výkaz ziskov a strát	46
3.2.3 Výkaz zmien vlastného imania	50
3.2.4 Výkaz peňažných tokov	52
3.2.5 Poznámky	55
3.3. Konsolidovaná účtovná závierka	56
3.3.1 Rozsah a prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky	57
3.3.2 Postupy a metódy konsolidácie účtovnej závierky podľa IAS/IFRS	59
Záver	64
Použitá literatúra	66

Úvod

Prvé kroky harmonizácie účtovníctva siahajú až do 70. rokov 20. storočia, kedy sa začali formovať prvé Medzinárodné štandardy finančného vykazovania - IFRS. V tom období sa používal názov Medzinárodné účtovné štandardy – IAS. K ich vytvoreniu prispela najmä potreba zjednotiť všetky dostupné informácie v účtovných výkazoch jednotlivých firiem a spoločností, ktoré sa dostávali na verejný trh.

V súčasnosti predstavujú Medzinárodné účtovné štandardy finančného vykazovania IFRS nadnárodnú úpravu, ktorá je zameraná na zostavenie účtovnej závierky a prezentovanie informácií, tak aby sa mohli verne a pravdivo zobrazovať operácie, udalosti a súvisiace okolnosti, ktoré nastali v účtovnej jednotke počas účtovného obdobia.

V roku 2002 Rada Európskej únie vydala Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady č. 1606/2002. Podľa tohto Nariadenia musia niektoré účtovné jednotky od účtovného obdobia, ktoré začalo 1. 1. 2006 zostavovať individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS. Účtovnú závierku podľa IAS/IFRS zostavujú účtovné jednotky, ktorým to stanovuje Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Sú to spoločnosti, ktoré majú akcie kótované na regulovanom trhu cenných papierov v Európskej únii.

Účtovná závierka podľa IFRS môže byť zostavená na všeobecný účel ako individuálna účtovná závierka alebo konsolidovaná účtovná závierka. Východiskom zostavovania účtovnej závierky je rámcová osnova IAS/IFRS. Pri zostavovaní účtovnej závierky sa používajú všetky štandardy, ale najvýznamnejšiu úlohu majú predovšetkým IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky a IAS 7 – Výkazy peňažných tokov.

Cieľom tejto diplomovej práce je vecne popísať podobu účtovnej závierky, ktorá sa zostavuje podľa IFRS, ako aj zmeny ktoré nastali pri jej zostavovaní po roku 2009. Diplomová práca je rozdelená do troch kapitol, z ktorých každá rozoberá tému z rôznych hľadísk.

Prvá kapitola rozoberá účtovnú závierku v rámci národného a nadnárodného hľadiska a jej súčasný stav. Je rozdelená do troch podkapitol.

V prvej podkapitole sa z národného pohľadu rozoberajú rôzne právne predpisy a pravidlá, ktoré pôsobia na vykazovanie účtovníctva. Dôraz sa kladie najmä na Smernice Európskej únie a podrobne sa v tejto podkapitole rozoberá Štvrtá a Siedma smernica.

Druhá podkapitola analyzuje účtovnú závierku z pohľadu nadnárodnej úpravy a to predovšetkým vychádzajúc z Rámcovej osnovy a Medzinárodných štandardov finančného vykazovania IFRS. Zameraná je na charakteristiku základných predpokladov a kvalitatívne charakteristiky informácií podľa Rámcovej osnovy, ktoré sú potrebné pri zostavovaní účtovnej závierky. Okrem toho táto podkapitola rozoberá jednotlivé položky výkazov, ktoré tvoria účtovnú závierku.

Posledná podkapitola sa opiera o prezentáciu účtovnej závierky v SR, rozoberá národnú úpravu v Slovenskej republike a jej porovnanie a zosúladenie s Medzinárodnými štandardami finančného vykazovania IFRS. Podkapitola uvádza cieľ účtovnej závierky a jeho obsahové vymedzenie, súčasti účtovnej závierky a povinnosti účtovných jednotiek po zostavovaní účtovnej závierky v SR.

Druhá kapitola sa zaoberá cieľom práce, metodikou práce a metódami skúmania, ktoré sa pri písaní tejto diplomovej práce použili.

Tretia kapitola je poslednou kapitolou zameranou na výsledky práce a diskusiu a je rozdelená na tri podkapitoly.

Prvá podkapitola rozoberá základné východiská účtovnej závierky, zameraná je hlavne na všeobecné zásady zostavovania účtovnej závierky a na štruktúru a obsah účtovnej závierky zostavenej podľa IAS/IFRS

V druhej podkapitole sú podrobne rozobrané jednotlivé súčasti, z ktorých účtovná závierka pozostáva a všetky informácie a položky, ktoré tieto súčasti obsahujú.

Tretia podkapitola rozoberá konsolidovanú účtovnú závierku podľa IAS/IFRS, jej rozsah a prezentáciu a jednotlivé postupy a metódy konsolidácie.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Analýzou účtovnej závierky sa zaoberáme v rámci národnej aj nadnárodnej úpravy. Oba pohľady spolu úzko súvisia a navzájom sa dopĺňajú. Náš účtovný systém je naviazaný na smernice EÚ, z ktorých vychádza aj naša právna úprava. Účtovná závierka sa zostavuje v súlade so smernicami Európskej únie a v prípade niektorých účtovných jednotiek na základe požiadaviek Medzinárodných štandardov finančného vykazovania.

1. 1 Smernice Európskej únie

Európske hospodárske spoločenstvo (EHS) vzniklo na základe Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva zo dňa 25. marca 1957 (tzv. Rímske zmluvy). Na základe Zmluvy o Európskej únii z roku 1992 je EHS súčasťou Európskych spoločenstiev (ES), do ktorých patrí aj Európske spoločenstvo pre uhlie a oceľ (ESUO) a Európske spoločenstvo pre atómovú energiu (ESAE). Tieto tri spoločenstvá sú medzinárodnými organizáciami s vlastnou právnou subjektivitou. Na základe tejto Zmluvy o založení EHS prišlo k zosúladieniu právnej úpravy jednotlivých štátov, ktoré sú členmi Európskej únie. Výsledkom tohto zosúladienia sú smernice, ktoré každý z členských štátov začlení do svojej národnej úpravy.

Snaha o harmonizáciu začala v roku 1970, keď ES prijalo niekoľko smerníc, ktoré upravujú účtovné záležitosti. Smernice Európskej únie sú pravidlá, ktoré majú charakter právnej úpravy a sú nástrojom pre harmonizáciu rôznych oblastí v krajinách EÚ. Tieto krajiny prispôbujú svoje právne úpravy požiadavkám, ktoré vyplývajú z týchto smerníc. Smernice pre účtovníctvo neusmerňujú bežné účtovníctvo, ale ich cieľom je zblíženie, porovnateľnosť a transparentnosť účtovných závierok jednotlivých členských krajín.

Harmonizácia účtovníctva začala s prijatím **Štvrtej smernice** Rady z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností (78/660/EHS) a **Siedmej smernice** Rady z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach (83/349/EHS). Neskôr Rada vydala aj iné smernice pre účtovnú závierku a konsolidovanú účtovnú závierku bánk a iných finančných inštitúcií, poisťovacích podnikov a iných oblastí, ktoré súvisia s účtovníctvom. Smernice sú pre členské štáty záväzné a stávajú sa súčasťou ich právnych úprav, preto musia byť aj do nich prevzaté. Slovenská republika ich preberala od roku 1992 a úplne sa stali súčasťou našej právnej úpravy až novelou zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve. Od prijatia týchto smerníc sa ich obsah a požiadavky veľmi nezmenili

a zostávajú v súlade s platnými účtovnými teóriami a praxou, ktorá je základom účtovných požiadaviek aj v dnešnej Európe.

1. 1. 1 Štvrtá smernica Rady Európskej únie

Táto smernica je veľmi dôležitá v procese harmonizácie účtovníctva a audítorstva v krajinách EÚ a taktiež vznikla na ochranu investorov a veriteľov. Na základe toho sa začali koordinovať predpisy krajín EÚ o členení a obsahu individuálnej účtovnej závierky a výročnej správy, o metódach oceňovania, zverejňovania a overovania týchto dokumentov v kapitálových spoločnostiach. Na Slovensku sa tieto opatrenia koordinácie týkajú akciových spoločností, spoločností s ručením obmedzeným, komanditných spoločností a verejných obchodných spoločností.

Na základe štvrtej smernice musí poskytovať individuálna účtovná závierka takú majetkovú, finančnú a výsledkovú situáciu spoločnosti, ktorá zodpovedá skutočnosti. Na dosiahnutie tohto cieľa predpisuje štvrtá smernica členenie súvahy, výkazu ziskov a strát a minimálne požiadavky na obsah poznámok a výročnej správy. Je zameraná najmä na formálnu stránku účtovnej závierky, ale pre členské krajiny je dôležitý cieľ, ktorý stanovuje. Konečnú podobu účtovnej závierky si každá krajina vytvára sama. Štvrtá smernica má niekoľko oddielov :

ODDIEL 1 Všeobecné ustanovenia - tento oddiel ustanovuje, že účtovná závierka musí obsahovať súvahu, výkaz ziskov a strát a poznámky, ktoré tvoria jeden celok. V súlade s ustanoveniami tejto smernice musí byť účtovná závierka vyhotovená zrozumiteľne a prehľadne. Musí poskytovať verný a pravdivý obraz o aktívach a pasívach, finančnej situácii a zisku a strate spoločnosti. V prípade, ak sú informácie nepostačujúce môžu sa uviesť aj doplňujúce údaje ako napríklad o peňažných tokoch. Ak by prišlo k rozporu s ustanoveniami tejto smernice, môže štát povoliť výnimku a vtedy sa všetky zmeny musia zdôvodniť v poznámkach a uviesť ich presný vplyv na majetkovú, finančnú a výsledkovú situáciu spoločnosti.

ODDIEL 2 Všeobecné ustanovenia o súvahe a výkaze ziskov a strát - štruktúra súvahy a výkazu ziskov a strát sa nemôže meniť každý rok, iba v prípade určitých výnimiek, ktoré sa potom musia zdôvodniť v poznámkach.

ODDIEL 3 Štruktúra súvahy - členské štáty si môžu vybrať jeden z dvoch spôsobov prezentácie súvahových položiek. Môžu si zvoliť jeden alebo oba spôsoby, v prípade, ak si zvolia oba spôsoby musia ponechať spoločnosti právo na výber najvhodnejšieho z nich.

V treťom oddieli je opísaná presná štruktúra majetku a jeho členenie. Majetok v súvahe sa delí na *investičný* a *obežný* alebo na *neobežný* a *obežný*. Prezentácia súvahy môže byť *horizontálna* (účtovná forma), pri ktorej sú položky aktív a pasív usporiadané samostatne a *vertikálna* (finančná forma), pri ktorej sú položky aktív a pasív kombinované a spojené s výpočtami finančných ukazovateľov.

ODDIEL 4 Osobitné ustanovenia o niektorých položkách súvahy – časti aktív sa vykazujú ako investičný alebo obežný majetok podľa toho, na čo sú jednotlivé časti určené. Investičný majetok zahŕňa len aktíva, ktoré sú určené na trvalé užívanie pre bežnú činnosť podniku. Pohyb rôznych položiek investičného majetku musí byť vykázany v súvahe alebo v poznámkach. V článkoch tohto oddielu sú stanovené jednotlivé pravidlá vykazovania položiek.

ODDIEL 5 Štruktúra výkazu ziskov a strát - Štvrtá smernica ponúka členským štátom štyri spôsoby prezentácie výsledkových položiek. Každá krajina si vyberie jeden alebo viac variantov a v prípade, ak si vyberie viac variantov, tak ponecháva právo voľby jedného z nich na spoločnosti. V prevádzkovej činnosti sa náklady členia vo výkaze ziskov a strát *podľa druhov* a *podľa účelu* vynaloženia. Výsledkové položky sa prezentujú podľa tohto oddielu *horizontálne* alebo *vertikálne*.

ODDIEL 6 Osobitné ustanovenia k niektorým položkám výkazu ziskov a strát - tento oddiel ustanovuje pravidlá, ako sa vyказuje čistý obrat, položky - mimoriadne náklady a mimoriadne výnosy a ostatné položky výkazu ziskov a strát. V prípade nájdenia iných skutočností sa vyžaduje vysvetlenie v poznámkach.

ODDIEL 7 Pravidlá oceňovania - jednotlivé členské štáty musia zabezpečiť, aby pre oceňovanie položiek účtovnej závierky platili určité zásady, ktoré sú vymedzené v tomto oddieli. Sú to tieto základné zásady:¹

- a) predpokladá sa, že spoločnosť bude pokračovať v činnosti,
- b) pri metódach oceňovania sa musí zachovávať kontinuita,
- c) oceňovanie sa musí uskutočniť obozretne, to znamená, že:
 - vykazujú sa len zisky, ktoré boli vytvorené ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
 - musia sa zohľadniť všetky tie záväzky, ktoré vznikli v bežnom alebo predchádzajúcom účtovnom období a to aj vtedy, ak sa o nich spoločnosť

¹ Štvrtá smernica Rady z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností (78/660/EHS) v znení neskorších predpisov.

dozvedela až medzi dňom, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a dňom jej zostavenia,

- do úvahy sa musia brať všetky odpisy, bez ohľadu na to, či sa dosiahol zisk alebo strata v danom účtovnom období.
- d) musia sa zohľadniť všetky náklady a výnosy toho účtovného obdobia, na ktoré sa vzťahujú, bez ohľadu na ich dátum príjmu a výdavku (časové rozlíšenie),
- e) zákaz kompenzácie – položky aktív a pasív sa musia oceňovať samostatne,
- f) bilančná kontinuita – súvaha na začiatku účtovného obdobia sa musí zhodovať so súvahou na konci bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia.

Odchýlky od týchto zásad sú povolené len výnimočne a musia byť opísané v poznámkach a zdôvodnené, aký je ich dopad na majetkovú, finančnú a výsledkovú situáciu podniku.

Oddiel okrem základných zásad uvádza aj podrobnejšie pravidla, napríklad:

- pri oceňovaní položiek sa vychádza z princípu obstarávacích a výrobných nákladov ako hornej hranice ocenenia,
- výnimky oceňovania môžu byť v oblastiach ako sú dlhodobý majetok, ktorého používanie je obmedzené časom; oceňovanie položiek metódou vlastného imania, kde sa zohľadňuje inflácia; pri dlhodobom hmotnom a dlhodobom finančnom majetku.

Ďalšou časťou, ktorou sa tento oddiel zaoberá je položka „Rezervný fond z nového ocenenia“, kde ustanovuje pravidlá jeho používania.

ODDIEL 7a Oceňovanie v objektívnych hodnotách - niektoré členské krajiny na základe tohto oddielu môžu oceňovať finančné nástroje vrátane derivátov v objektívnych hodnotách. Objektívna hodnota predstavuje:²

- trhovú hodnotu pre tie finančné nástroje, pre ktoré existuje spoľahlivý trh. V prípade, ak sa trhová hodnota nedá určiť, odvodí sa od trhovej hodnoty podobného finančného nástroja,

- hodnotu vyplývajúcu zo všeobecne prijatých modelov a postupov oceňovania pre tie nástroje, pre ktoré neexistuje spoľahlivý trh.

ODDIEL 8 Obsah poznámok - v poznámkach sú obsiahnuté ostatné údaje, ktoré nie sú ustanovené v jednotlivých oddieloch.

² Štvrtá smernica Rady z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností (78/660/EHS) v znení neskorších predpisov.

ODDIEL 9 Obsah výročnej správy - výročná správa musí obsahovať aspoň primeraný prehľad vývoja výkonnosti podnikania spoločnosti a jej pozície, s popisom základných rizík a neistôt. Musí tiež obsahovať rôzne analýzy a nefinančné kľúčové ukazovatele.

ODDIEL 10 Zverejnenie - táto časť Štvrtej smernice poskytuje informácie o správnom zverejňovaní účtovnej závierky a výročnej správy.

ODDIEL 10a Povinnosť a zodpovednosť za zostavenie a zverejňovanie ročnej účtovnej závierky a výročnej správy.

ODDIEL 11 Overovanie - overovanie účtovných závierok vykonáva jedna alebo viacero osôb, ktoré sú schválené členskými štátmi na vykonávanie povinného auditu. Audítori vyjadria svoj názor na výročnú správu s ročnou účtovnou závierkou za ten istý finančný rok.

ODDIEL 12 Záverečné ustanovenia – táto časť poskytuje informácie o kontaktnom výbore a jeho úlohách. Do dvoch rokov od oznámenia tejto Štvrtej smernice musia členské štáty uviesť zákony a iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou a informovať o tom Komisiu.

1. 1. 2 Siedma smernica Rady Európskej únie

Táto smernica vznikla z dôvodu, že podniky vytvárali koncerny a holdingy. Z dôvodu vytvárania takýchto spoločností, sa museli okrem účtovných závierok za jednotlivé spoločnosti zostavovať aj konsolidované účtovné závierky za podnik ako celok. Na usmernenie pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky slúži Siedma smernica, ktorá nadväzuje na Štvrtú smernicu Rady Európy. Podľa Štvrtej smernice je mnoho spoločností súčasťou skupín podnikov a preto musia zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku. Tieto informácie sú potrebné pre spoločníkov a tretie osoby. Konsolidované účtovné závierky musia zostavovať materské spoločnosti. V prípade, ak je dcérska spoločnosť aj materskou spoločnosťou, môže byť oslobodená od zostavovania tejto závierky, ale iba v tom prípade, ak sú dobre chránení spoločníci a tretie strany. Konsolidované účtovné závierky musia poskytovať verný a pravdivý obraz o stave aktív a pasív, finančnej situácii, ziskoch a stratách všetkých podnikov tvoriacich jeden celok.

V Siedmej smernici sú stanovené určité zásady, ktoré zabezpečujú jednotnosť a porovnateľnosť týchto závierok a obsahuje metódy oceňovania použité pri ich zostavovaní za určité účtovné obdobie. Smernica je rozdelená na nasledujúce oddiely:

ODDIEL 1 Podmienky na prípravu konsolidovaných účtovných závierok - v tomto prvom oddieli sa uvádzajú údaje o tom, ktoré podniky sú povinné zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú výročnú správu.

ODDIEL 2 Spôsob zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky - poskytuje informácie, o tom, aké výkazy musí obsahovať konsolidovaná účtovná závierka a to konsolidovanú súvahu, konsolidovaný výkaz ziskov a strát a poznámky. Ďalej sa tu uvádzajú podrobné údaje o zásadách a metódach na zostavenie tejto závierky.

ODDIEL 3 Konsolidovaná výročná správa - podrobne stanovuje obsah konsolidovanej účtovnej závierky.

ODDIEL 3a Povinnosť a zodpovednosť za zostavovanie a zverejňovanie konsolidovanej účtovnej závierky a konsolidovanej výročnej správy – v tomto oddieli sa stanovujú podrobnosti o kolektívnej zodpovednosti všetkých členov správnych, dozorných a riadiacich orgánov, ktorí sú zodpovední za zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky a konsolidovanej výročnej správy a ich zverejnenie v súlade s právom Európskej únie.

ODDIEL 4 Audit konsolidovaných účtovných závierok - tento oddiel poukazuje na to, že audit sa musí uskutočniť podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady ES.

ODDIEL 5 Zverejnenie konsolidovanej účtovnej závierky - v oddieli sa prikazuje, aby podnik, ktorý zostavil konsolidovanú účtovnú závierku ju zverejnil spolu so správou osoby, ktorá bola zodpovedná za audit tejto závierky.

ODDIEL 6 Prechodné a záverečné ustanovenia - sú tu uvádzané odchýlky, ktoré môžu nastať od Siedmej smernice pri zostavovaní konsolidovaných účtovných závierok bánk a iných finančných inštitúcií a poisťovní, ale aj rôzne požiadavky, ktoré môžu povoliť členovia EÚ pri prvej konsolidácii.

Do práva Slovenskej republiky sa prevzala Siedma smernica zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Zo Siedmej smernice sa do nášho zákona prevzali kritériá pre povinnosť zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku a mimo smernice sa táto povinnosť vzťahuje aj na štátne podniky a družstvá.

1. 2 Rámcová osnova a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS/IFRS

Filozofiu účtovných štandardov a základných pojmov, ako časť týchto štandardov tvorí *Rámcová osnova medzinárodných účtovných štandardov na prípravu a prezentáciu*

účetovnej závierky. Vznikla v roku 1989, už niekoľko rokov po vydaní štandardov.

Rámcová osnova má niekoľko dôležitých úloh:

- definuje pojmy, ktoré sú dôležité v oblasti účtovníctva a pre pochopenie obsahu účetovnej závierky,
- vymedzuje základné zložky účetovnej závierky, ich oceňovanie, vyjadrenie a zostavovanie účetovnej závierky podľa IAS/IFRS,
- je dôležitým smerníkom pre používateľov a zostavovateľov účetovnej závierky podľa IAS/IFRS,
- jej ďalšou úlohou je postupné harmonizovanie právnych noriem a štandardov vo viacerých krajinách.

Pre Rámcovú osnovu sa používa taktiež názov *Koncepčný rámec*, používaný v Českej republike. Rámcová osnova nie je štandardom, preto neobsahuje konkrétne riešenie určitého problému, ktorý sa týka oceňovania alebo zverejňovania. Pri štandardoch dochádza k neustálemu novelizovaniu a zmenám, a preto môže nastať situácia, že určité problémy sú inak vysvetlené v štandardoch a inak v Rámcovej osnove. V tomto prípade majú dôležitejšiu úlohu Medzinárodné štandardy finančného vykazovania.

Rámcová osnova vznikla na podnet úloh a cieľov externých používateľov informácií, ktoré sú zverejnené v závierke. Používateľmi účetovnej závierky sú tieto subjekty:

- súčasní a potencionálni investori,
- zamestnanci,
- veritelia,
- dodávatelia a iní obchodní veritelia,
- zákazníci,
- vláda a jej orgány,
- verejnosť.

Medzi používateľov podľa Rámcovej osnovy nepatrí *manažment podniku*. Neznamená to, že manažment nemá záujem o informácie ohľadom finančnej situácie podniku, ale predpokladá, že manažment má dostatok informácií, ktoré uspokojia jeho potreby.

Podľa Rámcovej osnovy je cieľom účetovnej závierky „poskytovať informácie o finančnej situácii, výnosnosti a zmenách vo finančnej situácii podniku, ktoré sú užitočné pre široký okruh používateľov pri ekonomickom rozhodovaní.“³

Finančná situáciu podniku je ovplyvnená:⁴

³ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008 *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008.s. 30, ISBN 978-80-89265-08-4.

- ekonomickými zdrojmi, ktoré využíva,
- finančnou štruktúrou podniku,
- likviditou,
- solventnosťou,
- schopnosťou prispôbiť sa zmenám v prostredí.

Likvidita podniku znamená schopnosť hradiť svoje finančné záväzky v blízkej budúcnosti, solventnosť je schopnosť podniku plniť svoje finančné záväzky v termíne splatnosti. Informácie o finančnej situácii sú poskytované v súvahe. Výnosnosť sa meria pomocou ziskovosti a informácie o nej poskytuje výkaz ziskov a strát. O zmenách vo finančnej situácii poskytuje informácie výkaz peňažných tokov.

Účtovná závierka podľa Rámcovej osnovy obsahuje súvahu, výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vo finančnej situácii a poznámky a ostatné výkazy a vysvetľujúce materiály, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou účtovnej závierky a jednotlivé tieto súčasti navzájom súvisia. Od roku 2009 sa namiesto súvahy uvádza názov výkaz finančnej situácie, pribudol nový výkaz a to výkaz úplného výsledku (zahrňuje výkaz ziskov a strát a výkaz ostatných ziskov a strát) a výkaz zmien vo vlastnom imaní. Pohyb peňažných tokov rozoberá výkaz peňažných tokov, informácie o pohybe a transakciách ohľadom štruktúry vlastného imania kontroluje výkaz zmien vo vlastnom imaní.

1. 2. 1 Medzinárodné štandardy finančného vykazovania (IAS/IFRS)

Smernice EÚ sú výsledkom politických kompromisov, boli viackrát novelizované a doplňované. Po prijatí smerníc sa stali zložitejšími aj obchodné transakcie. Nadnárodné spoločnosti sa rozširujú a mnohé firmy sa snažia investovať na medzinárodných trhoch. V roku 1995 Európska komisia vydala nariadenie, na základe ktorého majú firmy zostaviť svoje konsolidované účtovné závierky v súlade s Medzinárodnými účtovnými štandardmi. 19. júla 2002 bolo prijaté nariadenie Európskeho parlamentu a Rady ES č. 1606/2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem. Podľa tohto nariadenie všetky spoločnosti, s ktorých cennými papiermi sa obchoduje na regulovaných trhoch, musia zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku podľa Medzinárodných účtovných štandardov

⁴ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008 *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008.s.30, ISBN 978-80-89265-08-4.

finančného vykazovania IFRS. Všetky IFRS neboli prijaté Európskou úniou hneď, ale prijímajú sa postupne.

Do právnej úpravy účtovníctva Slovenskej republiky sa postupne preberajú zásady a metódy štandardov IAS/IFRS, ale to neznamená, že smernice EÚ nie sú pre členské štáty záväzné. Smernice sú stále záväzné a určujúce. Zákon o účtovníctve v súčasnosti uplatňuje IFRS najmä v § 22, podľa ktorého sa konsolidovaná účtovná závierka zostavuje podľa metód a zásad IFRS a v § 17a, kde je stanovené, ktoré účtovné jednotky majú povinnosť zostavenia individuálnej účtovnej závierky podľa IFRS. Ak spoločnosti zostavujú účtovnú závierku podľa IFRS nesmú sa vrátiť k zostavovaniu podľa právnej úpravy SR. Pre nás sú záväzné štandardy IAS/IFRS, ktoré prijala Európska únia a preto súlad účtovnej závierky s nimi musí byť v nej uvedený.

Sústavu medzinárodných štandardov finančného vykazovania tvoria samotné IFRS, ktoré sú vydávané ako nové; doteraz platné IAS, ktoré sa vydávali do roku 2002 a postupne sa novelizujú a nahrádzajú novými IFRS; interpretácie konzultačného orgánu IASC a interpretácie konzultačného orgánu IASB.

1. 2. 2 Základné predpoklady a kvalitatívne charakteristiky informácií podľa Rámcovej osnovy

V Rámcovej osnove sú stanovené základné predpoklady na zostavenie účtovnej závierky a sú nimi aktuálny princíp a predpoklad pokračovania v činnosti podniku.

Podľa **aktuálneho princípu** sú všetky transakcie a údaje, ktoré majú pre podnik nejaké dôsledky, ako je majetok, záväzky, náklady, výnosy, vlastné imanie, uznané v období, v ktorom vznikli a nie v období, v ktorom prichádza k príjmu alebo výdavku peňazí a peňažných ekvivalentov. Sú tu zahrnuté údaje nie len o minulých, ale aj o budúcich transakciách.

Predpoklad pokračovania v činnosti znamená, že pri zostavovaní účtovnej závierky sa nepredpokladá, že podnik uvažuje o ukončení činnosti, ale že bude ďalej pokračovať v budúcnosti so svojou činnosťou.

Okrem týchto základných predpokladov Rámcová osnova uvádza aj kvalitatívne charakteristiky, ktoré robia informácie účtovnej závierky užitočnými pre používateľov. K základným kvalitatívnym charakteristikám patrí:

- **zrozumiteľnosť** – informácie musia byť vykazované jasne, v logickej súvislosti a jednoduchým spôsobom,
- **relevantnosť** – informácie sú relevantné v prípade, ak ovplyvňujú rozhodnutia používateľov. S relevantnosťou súvisí aj *významnosť* – to znamená, že informácie musia byť významné, lebo inak ich nepresné vykazovanie môže ovplyvniť rozhodovanie používateľov,
- **spoľahlivosť informácií** – informácie nesmú obsahovať chyby a používatelia sa na ne môžu úplne spoľahnúť. Spoľahlivosť je spojená aj s *neustrannosťou* a *opatrnosťou*,
- **porovnateľnosť** – informácie sa porovnávajú z časového hľadiska a medzi podobnými podnikmi. Na základe porovnateľnosti podnik zverejňuje bilančnú politiku, čiže opis účtovných pravidiel, ktoré sa použili pri zostavovaní účtovnej závierky.

Pri spoľahlivosti a relevantnosti dochádza k určitým obmedzeniam, ktorými sú *včasnosť* a *rovnováha medzi úžitkom a nákladom*.

1. 2. 3 Položky výkazov účtovnej závierky

Základné položky účtovnej závierky podľa Rámcovej osnovy tvorí v Súvahe - *majetok, záväzky a vlastné imanie* a vo Výkaze ziskov a strát - *náklady a výnosy*.

Majetok – „je ekonomický prospech, ktorým sa rozumie jeho schopnosť prispieť v budúcnosti priamo alebo nepriamo k toku peňazí alebo peňažných ekvivalentov podniku. Jeho existencia je výsledkom minulých udalostí, očakáva sa z neho v podniku budúci ekonomický prospech, tento budúci ekonomický prospech je dostatočne istý a položku možno spoľahlivo oceniť.“⁵ Majetok v podniku sa môže použiť samostatne, ale aj s inými druhmi pri výrobe alebo službách; môže sa vymeniť za iný majetok; použije sa na vyrovnanie záväzku, alebo sa rozdelí medzi vlastníkov podniku. Môže mať viac druhov foriem a to *nehmotnú* (napr. autorské práva, patenty a pod.) a *hmotnú* (budovy, zariadenia, pozemky). Podnik získava majetok z minulých transakcií napr. kúpou, vlastnou výrobou, dotáciou, darom a pod..

Záväzky – „sú súčasná povinnosť, ktorá vznikla na základe minulých udalostí, jej vysporiadanie prinesie úbytok prostriedkov prinášajúcich ekonomický prospech, tento

⁵ SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : SÚVAHA, 2008, s. 38, ISBN 978-80-89265-08-4.

úbytok prostriedkov prinášajúci ekonomický prospech je dostatočne istý a položku možno spoľahlivo oceniť.“⁶ Vznik záväzku je spojený s dodaním majetku alebo uzavretím zmluvy o jeho obstaraní. Z hľadiska vymáhateľnosti môžu byť záväzky *vymáhateľné* alebo *dobrovoľné*. Vymáhateľnosť vychádza zo zákona alebo záväznej zmluvy. Dobrovoľné záväzky vznikajú v bežnej podnikateľskej činnosti, ako výsledok zvyklostí, alebo snahou podniku udržať dobré obchodné vzťahy. Záväzok sa vyrovnáva viacerými spôsobmi ako napr. hotovostnou platbou, pri prevode iného majetku, poskytnutím služby, náhradou daného záväzku iným záväzkom, premenou záväzku na vlastné imanie; nakoniec v prípade, ak sa veriteľ vzdá svojich práv, alebo ich nechá premlčať. Oceňovanie záväzkov je dvojaké a to buď príslušnou oceňovacou veličinou napr. menovitou hodnotou, obstarávacou cenou, súčasnou hodnotou, alebo sa záväzky oceňujú odhadom (rezervy).

Vlastné imanie (vlastný kapitál) – „je definované ako zvyšný podiel na majetku podniku po odpočítaní všetkých jeho záväzkov.“⁷ Vlastné imanie akciovej spoločnosti tvoria vklady spoločníkov, nerozdelený zisk a neuhradená strata, rezervné fondy a fondy z precenenia. Štruktúra vlastného imania je dôležitá pre rozhodovanie pri zostavovaní účtovnej závierky. Tým, že vlastné imanie je rozdielom majetku a záväzkov, tak jeho výška v súvahe je závislá od ich ocenenia.

Výkaz ziskov a strát poskytuje informácie o nákladoch a výnosoch, ktoré tvoria výnosnosť podniku a základom tejto výnosnosti je zisk. Rámcová osnova stanovuje základné definície týchto pojmov a ďalšie podmienky, ktoré musia spĺňať, aby mohli byť vykázané vo Výkaze ziskov a strát.

Výnosy – „sú zvýšením ekonomického prospechu počas účtovného obdobia spojeným so zvýšením majetku alebo znížením záväzkov, ktoré viedlo k zvýšeniu vlastného imania iným spôsobom ako vkladom vlastníkov; istota zvýšenia ekonomického prospechu a zvýšenie ekonomického prospechu možno spoľahlivo oceniť.“⁸ Výnosy môžu byť *z bežnej činnosti a okrajových činností a transakcií*.

K výnosom *z bežnej činnosti* patria tržby z predaja výrobkov, tovaru a poskytnutie služieb; úroky, dividendy a licenčné poplatky. Výnosy *z okrajových činností a transakcií* –

⁶ SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : SÚVAHA, 2008, s. 38, ISBN 978-80-89265-08-4.

⁷ SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : SÚVAHA, 2008, s. 38, ISBN 978-80-89265-08-4.

⁸ SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : SÚVAHA, 2008, s. 40, ISBN 978-80-89265-08-4.

prínosy/zisky⁹ tvoria ich výnosy *ukončené* (prínosy z predaja dlhodobého majetku) a *neukončené* (prínosy z precenenia obchodovateľných cenných papierov). Tieto výnosy z okrajových činností a transakcií sa uvádzajú oddelene od výnosov z bežnej činnosti. Výnos ako ekonomický prospech môže byť v rôznych formách majetku v podobe peňazí, pohľadávok, tovaru a služieb.

Náklady - „sú znížením ekonomického prospechu počas účtovného obdobia spojeným s úbytkom majetku alebo zvýšením záväzkov, ktoré viedlo k zníženiu vlastného imania iným spôsobom ako rozdelením vlastníkom; istota zníženia ekonomického prospechu a zníženie ekonomického prospechu možno spoľahlivo oceniť.“¹⁰ Tak ako výnosy, aj náklady delíme na náklady z *bežnej činnosti* a náklady z *okrajových činností a transakcií*.

Náklady z bežnej činnosti sú spotreba materiálu, odpisy dlhodobého majetku, mzdy, úbytok tovaru pri predaji a pod.. Náklady z okrajových činností a transakcií – ujmy/straty¹¹ tvoria náklady *ukončené* (škoda pri živelnnej pohrome, vyradenie dlhodobého majetku) a *neukončené* (zmeny reálnej hodnoty majetku, odhad straty zo zníženia hodnoty). Tieto náklady z okrajových činností a transakcií sa musia vykazovať oddelene od nákladov z bežnej činnosti. V niektorých prípadoch môžu byť ujmy znížené o výnosy a v takom prípade vznikajú straty t. j. priama metóda, ak prínos < ujma = strata.

Základné zložky účtovnej závierky Rámcová osnova charakterizuje z hľadiska podstaty a obsahu a z hľadiska podmienok, ktoré umožňujú ich zobrazenie vo finančných výkazoch alebo v iných častiach účtovnej závierky. Definície zložiek a ich vykazovanie sa v Rámcovej osnove neponímajú formálne, to je úlohou Medzinárodných štandardov finančného vykazovania IFRS, pre ktoré je Rámcová osnova východiskom. Zložky účtovnej závierky sa ďalej konkretizujú a špecifikujú v závislosti od konkrétnych prípadov.

1. 3 Prezentácia účtovnej závierky v SR

Účtovná závierka je zdrojom informácií, ktorý slúži mnohým používateľom. Tieto informácie musia byť objektívne, zrozumiteľné a spoľahlivé pre používateľov účtovnej závierky a preto je potrebné, aby bola upravená jej vecná a formálna stránka. O túto úpravu

⁹ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví. Světový koncept. IFRS/IAS*. Praha : Polygon, 2005, ISBN 80-7273-090-8.

¹⁰ SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovnictvo vo finančnom riadení*. Bratislava : SÚVAHA, 2008, s. 40, ISBN 978-80-89265-08-4.

¹¹ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví. Světový koncept. IFRS/IAS*. Praha : Polygon, 2005, ISBN 80-7273-090-8.

sa starajú rôzne právne normy, ktoré stanovujú presné pravidlá jej zostavovania a prezentácie.

V Slovenskej republike upravuje účtovnú závierku podnikateľov viacero právnych noriem, ktorými sú:

- **Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov** (vstúpil do platnosti od 1. 1. 2003), do tohto zákona boli prevzaté aj viaceré ustanovenia Štvrtej a Siedmej smernice, ale aj ustanovenia Medzinárodných účtovných štandardov.
- **Postupy účtovania** - Opatrenia Ministerstva financií SR č. 23 054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.
- **Opatrenie o účtovnej závierke** - Opatrenie Ministerstva financií SR č.4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.

Účtovné jednotky, ktoré podľa zákona o účtovníctve spĺňajú veľkostné kritérium zostavujú individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS.

1. 3. 1 Cieľ účtovnej závierky a jeho obsahové vymedzenie

Obsah účtovníctva z časového hľadiska tvorí *bežné účtovníctvo* a *účtovná závierka*. Bežné účtovníctvo rozoberá všetky účtovné prípady, ktoré nastali počas účtovného obdobia; prípady, ktoré sa účtujú ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a uzatváranie účtovných kníh účtovnými zápismi. Medzi dňom, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a dňom jej zostavenia je určitý časový interval.

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka sa vzťahujú viaceré druhy účtovných prípadov a to:

- *závierkové účtovné prípady* – požadujú verné a pravdivé zobrazenie skutočností,

- *upravujúce závierkové účtovné prípady* – účtujú sa v prípade, ak nastali nejaké skutočnosti medzi dňom, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a dňom jej zostavenia a môžu ovplyvniť stav ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
- *účtovné prípady účtujúce po otvorení účtovných kníh do dňa schválenia účtovnej závierky.*

Podľa slovenskej právnej úpravy je definovaná účtovná závierka nasledovne - „je štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú.“¹² Účtovná závierka tvorí jeden celok.

Práce, ktoré musí účtovná jednotka vykonať na konci účtovného obdobia a ktorých výsledkom je vypracovaná účtovná závierka sa označujú ako **účtovná uzávierka**. V účtovnej uzávierke sa vykonávajú *uzávierkové práce*, ktoré sa členia na účtovnú analýzu a daňovú analýzu. Najdôležitejšou prácou je inventarizácia, ktorou sa poukazuje na vecnú správnosť účtovníctva a reálnosť ocenenia majetku, záväzkov, vlastného imania, nákladov a výnosov. Inventarizácia sa musí vykonať pred uzatvorením účtovných kníh. Ďalším druhom prác účtovnej uzávierky je *uzatvorenie účtovných kníh* a na konci účtovného obdobia *zostavenie účtovnej závierky*.

Cieľom účtovnej závierky je poskytovať informácie pre používateľov o finančnej situácii, výnosnosti a peňažných tokov. Týmto spôsobom získajú používatelia dostatok údajov o prehľade majetku, záväzkov, vlastného imania, nákladoch a výnosoch. Osoby, ktoré sa zaujímajú o tieto informácie sú používatelia účtovnej závierky a ostatní záujemcovia. Títo používatelia môžu byť *interní a externí*. Internými sú tí, ktorí majú prístup k podrobným informáciám o podniku a externí majú prístup iba k zverejneným informáciám v účtovnej závierke. Cieľom účtovnej závierky je dodržiavanie základných zásad podvojného účtovníctva v trhovej ekonomike a hlavnou zásadou je *zásada verného a pravdivého zobrazenia*.

1. 3. 2 Súčasti účtovnej závierky v SR

V Slovenskej právnej úprave sú základnými súčasťami účtovnej závierky **Súvaha, Výkaz ziskov a strát a Poznámky**. Všetky tieto súčasti sú navzájom medzi sebou

¹² ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2006. *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava: IURA EDITION, 2006, s. 23. ISBN 80-8078-070-6

prepojené a tvoria tak jeden celok. Jednotlivé účtovné výkazy sú prezentované podľa ich dôležitosti.

Súvaha – „je prehľadná a usporiadaná forma peňažného vyjadrenia majetku, podľa druhov a podľa zdrojov, z ktorých majetok pochádza, k určitému dňu.“¹³ Zabezpečuje verný a pravdivý obraz o finančnej situácii podniku a uplatňovanie bilančných zásad, posudzuje sa z formálnej a vecnej stránky. Ide hlavne o:¹⁴

- dodržanie členenia súvahových položiek podľa príslušných účtovných predpisov,
- účtovanie účtovných prípadov na príslušné účty podľa Rámcovej účtovej osnovy,
- rovnosť súčtov obrátov strán Má dať a Dať jednotlivých účtov v predvahe,
- účtovanie v brutto sumách, dodržanie zásady zákazu kompenzácie majetku a záväzkov, nákladov a výnosov,
- prevzatie zostatkov jednotlivých súvahových účtov do súvahových položiek aktív a pasív,
- doloženie všetkých účtovných zápisov účtovnými dokladmi.

Súvaha má dve formy a to **horizontálnu (účtovnú) formu súvahy**, ktorá vyjadruje základnú bilančnú rovnicu, kde na ľavej strane sú aktíva a na pravej pasíva. Druhou formou súvahy je **vertikálna (finančná, odpočtová) forma**, ktorá má tabuľkovú formu a možno ňou počítať aj finančné ukazovatele. Nevýhodou tejto formy súvahy je, že v nej chýba údaj o celkovej bilančnej sume. Aktíva sa uvádzajú podľa likvidnosti jednotlivých druhov majetku a pasíva podľa druhu (vlastné, cudzie). Na strane aktív sa v prvom stĺpci vykazujú aktíva v bežnom období v *brutto* hodnote. Druhý stĺpec sa označuje ako korekcia, tu sa vykazujú oprávky a opravné položky. Tretí stĺpec predstavuje *netto* hodnotu aktív, ktorá sa vypočíta ako rozdiel brutto hodnoty a korekcie. V poslednom štvrtom stĺpci sa vyказuje netto hodnota aktív za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Na strane pasív sa nachádzajú údaje za bežné účtovné obdobie a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Konečné zostatky syntetických účtov s premenlivým zostatkom sa vykazujú na strane aktív alebo pasív pri tých účtoch, ktoré môžu zobrazovať pohľadávku alebo záväzok.

Základnými zložkami súvahy sú *majetok, záväzky a vlastné imanie*, ale vymedzujú sa v nej taktiež pojmy *aktíva, iné aktíva, pasíva a iné pasíva*. Tieto položky vychádzajú

¹³ SOUKUPOVÁ, B. - ŠLOSÁROVÁ, A. - BAŠTINCOVÁ, A. 2004. *Účtovníctvo*. Bratislava : Edícia ekonómia, 2004. s. 58, ISBN 80-8078-020-X.

¹⁴ GOGOVÁ, M.: Účtovné výkazy ako súčasť účtovnej závierky v podvojnóm účtovníctve – porovnanie slovenskej právnej úpravy s úpravou podľa IAS/IFRS. In: *11. medzinárodná vedecká konferencia. AIESA – budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach*. Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2007.

z požiadaviek Medzinárodných účtovných štandardov finančného vykazovania IFRS a v našej právnej úprave sú definované v Zákone o účtovníctve.

Majetok – „sú tie aktíva účtovnej jednotky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, je takmer isté, že v budúcnosti zvýšia ekonomické úžitky účtovnej jednotky a dajú sa spoľahlivo oceniť podľa § 24 až 28; vykazujú sa v účtovnej závierke v súvahe alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch.“¹⁵ Z tohto vyplýva, že majetkom sú určité aktíva, ktoré sú v zákone o účtovníctve definované nasledovne:

Aktíva – „sú ekonomické prostriedky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, od ktorých sa očakáva, že v budúcnosti povedú k zvýšeniu ekonomických úžitkov, aktíva tvoria majetok a iné aktíva.“¹⁶

Iné aktíva – „sú takou časťou aktív, ktoré nespĺňajú podmienky na ich zaúčtovanie na účtoch hlavnej knihy, preto sa vykazujú v poznámkach.“¹⁷

Majetok tvoria všetky druhy bez ohľadu na to, či majú hmotnú, nehmotnú a finančnú podstatu.

Závazok – „existujúca povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky a dá sa spoľahlivo oceniť podľa § 24 až 28; vykazuje sa v účtovnej závierke v súvahe alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch.“¹⁸ Závazok úzko súvisí aj s pojmom pasíva a iné pasíva, ktoré sú tiež definované v zákone o účtovníctve.

Pasívum – „zdroje majetku, ktoré predstavujú celkovú sumu záväzkov účtovnej jednotky vrátane iných pasív a rozdielu majetku a záväzkov.“¹⁹

Iné pasíva – „povinnosť účtovnej jednotky, ktorá nespĺňa podmienky na jej zaúčtovanie v hlavnej knihe a ktorá sa vykazuje nakoniec v poznámkach.“²⁰

V Slovenskej právnej úprave sa rozdiel majetku a záväzkov označuje pojmom **vlastné imanie** a je definované nepriamo. V súvahe sa vlastné imanie vykazuje na strane pasív, tvorí jeden celok, ale v každej účtovnej jednotke má svoju vlastnú štruktúru. V súvahe od roku 2009 je jeho členenie nasledovné:

- I. Základné imanie
- II. Kapitálové fondy
- III. Fondy zo zisku

¹⁵ § 2 ods. 4 a) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

¹⁶ § 2 ods. 4 i) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

¹⁷ § 2 ods. 4 j) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

¹⁸ § 2 ods. 4 b) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

¹⁹ § 2 ods. 4 k) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

²⁰ § 2 ods. 4 l) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

IV. Výsledok hospodárenia minulých rokov

V. Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení.

Informácie, ktoré poskytuje súvaha sú dôležitým ukazovateľom toho, ako účtovná jednotka plní úlohu dodržania a zabezpečenia hospodárskej stability podniku.

Výkaz ziskov a strát, je druhým výkazom účtovnej závierky; „je prehľadné usporiadanie výnosov a nákladov účtovnej jednotky za účtovné obdobie v peňažnom vyjadrení v požadovanom členení tak, aby bolo zrejmé, ako vznikol výsledok hospodárenia za toto obdobie.“²¹ Tento výkaz poskytuje informácie o výške a charaktere výsledku hospodárenia za účtovné obdobie. Bližšie je vo výkaze ziskov a strát analyzovaný a je dôležitý pre poznanie výnosnosti účtovnej jednotky. Štruktúra výkazu ziskov a strát závisí od štruktúry nákladov a výnosov, ich ocenenia a podľa triedenia nákladov, ktoré môžu byť podľa nákladových druhov a podľa účelu vynaloženia (u nás sa uplatňuje druhové členenie). Výkaz ziskov a strát sa zostavuje vo **vertikálnej (stĺpcovej forme)**, kde náklady a výnosy sú usporiadané viacstupňovo. Medzi jednotlivými stupňami sa vyčísľujú medzisúčty a priebežné rozdiely, ktoré predstavujú rôzne ekonomické ukazovatele. Táto vertikálna forma sa používa aj u nás, ide o tzv. formu odpočtu. Druhou formou je **horizontálna forma**, v ktorej sa vykazujú výnosy a náklady samostatne a výsledok hospodárenia je vyrovnávajúcou položkou, ktorá môže byť v podobe zisku alebo straty. Výkaz ziskov a strát obsahuje dva stĺpce. V prvom sú vykázané náklady a výnosy za bežné účtovné obdobie a v druhom za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Základnými položkami tohto výkazu ziskov a strát sú *náklady*, *výnosy* a *výsledok hospodárenia*.

Výnosy – „zvýšenie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť.“²² K zvýšeniu ekonomických úžitkov môže dôjsť buď *priamo* alebo *nepriamo* a to priamym zvyšovaním peňažných prostriedkov; zvýšením majetku, ktorý je iný ako peňažné prostriedky; alebo znížením záväzku. Výnosy sa účtujú z hospodárskej, finančnej a mimoriadnej činnosti a sú súčasťou účtovnej triedy 6 – Výnosy.

²¹ SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : SÚVAHA, 2008, s. 60, ISBN 978-80-89265-08-4.

²² § 2 ods. 4 c) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Náklady – „zníženie ekonomického úžitku účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť.“²³ K zníženiu ekonomických úžitkov môže dôjsť *priamo* alebo *nepriamo* a to buď priamym znížením peňažných prostriedkov; znížením majetku, iného ako sú peňažné prostriedky alebo vznikom záväzku. U nás sa uplatňuje druhové členenie nákladov a tak sa účtujú rôzne druhy nákladov, ako napr. spotreba materiálu, spotreba energie, predaný tovar, mzdové náklady, odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku a pod.. Náklady podobne ako výnosy sa účtujú z hospodárskej, finančnej a mimoriadnej činnosti a sú súčasťou účtovnej triedy 5 – Náklady.

Výsledok hospodárenia – „ocenený výsledný efekt činnosti účtovnej jednotky dosiahnutý v účtovnom období.“²⁴ V podvojnóm účtovníctve v SR sa zisťuje ako rozdiel nákladov a výnosov. V prípade, ak sú výnosy vyššie ako náklady, výsledok hospodárenia je *účtovný zisk* a v prípade ak sú výnosy nižšie ako náklady, tak výsledok hospodárenia predstavuje *účtovnú stratu*. Náklady a výnosy sú v hlavnej knihe účelovo členené a vzniká tak stupňovité usporiadanie výkazu ziskov a strát v nasledujúcej štruktúre:

- VH z hospodárskej činnosti,
- VH z finančnej činnosti,
- VH z bežnej činnosti,
- VH z mimoriadnej činnosti,
- VH za účtovné obdobie.

Poznámky - sú treťou súčasťou účtovnej závierky a slúžia ako doplnujúce informácie, ktoré sa vzťahujú k súvahe a výkazu ziskov a strát. Informácie v poznámkach majú spĺňať úlohu užitočnosti, významnosti, zrozumiteľnosti, porovnateľnosti a spoľahlivosti, aby účtovná závierka podávala pravdivý obraz o stave majetku, finančnej situácii a jej zmenách. Malo by ísť najmä o informácie za bežné a predchádzajúce účtovné obdobia. Poznámky musia preto obsahovať informácie o účtovnej jednotke; o členoch štatutárnych orgánov, dozorných orgánov a iných orgánov účtovnej jednotky; informácie potrebné na identifikáciu konsolidovanej účtovnej závierky; informácie o používaných účtovných zásadách a metódach; ďalšie informácie podľa požiadaviek ustanovených zákonom o účtovníctve a opatrení o účtovnej závierke a nakoniec informácie o skutočnostiach, ktoré nespĺňajú podmienky, ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná

²³ § 2 ods. 4 e) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

²⁴ § 2 ods. 4 h) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

závierka. Súčasťou poznámok môžu byť aj ďalšie výkazy a to *Prehľad zmien vlastného imania* a *Prehľad peňažných tokov*.

Prehľad zmien vlastného imania – tento výkaz zostavujú všetky účtovné jednotky povinne. Je v ňom uvedený stav vlastného imania na začiatku účtovného obdobia, jeho zmeny a to buď zvýšenie alebo zníženie počas účtovného obdobia a jeho stav na konci účtovného obdobia a zmeny v jednotlivých položkách. Cieľom je zistiť príčiny vzniku týchto zmien a analyzovať ich. Tento výkaz zostavený podľa slovenskej právnej úpravy celkom nezodpovedá požiadavkám podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania IAS/IFRS.

Prehľad peňažných tokov – poskytuje informácie o stave a pohybe peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov počas účtovného obdobia a to porovnaním stavu na začiatku a na konci účtovného obdobia. Tento prehľad zostavujú účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť mať overenú účtovnú závierku audítorm. Zostavuje sa *priamou* alebo *nepriamou* metódou a v oboch prípadoch sa vykazujú peňažné toky z prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti. Výkaz informuje používateľov o peňažnej a finančnej situácii podniku počas účtovného obdobia. Prehľad peňažných tokov je porovnateľný z prehľadom zostaveným podľa IAS/IFRS.

1. 3. 3 Povinnosti po zostavení účtovnej závierky v SR a jej zverejnenie

Po zostavení účtovnej závierky nastáva jej overenie. Účtovná závierka je zostavená až vtedy, ak sú priložené všetky podpisové záznamy štatutárnych orgánov. Potom sa účtovná závierka predkladá v jednom vyhotovení, ako príloha k daňovému priznaniu, príslušnému daňovému úradu. Individuálna účtovná závierka sa predkladá do 31. marca nasledujúceho roka s možnosťou predĺženia predloženia daňového priznania do konca júna. Účtovná jednotka, ktorej to stanovuje zákon musí mať účtovnú závierku overenú audítorm. U nás majú povinnosť overia audítorm individuálnej účtovnej závierky tieto účtovné jednotky:

- obchodná spoločnosť, ak povinne tvorí základné imanie a družstvo, v prípade ak spĺňajú nasledujúce podmienky :
 - celková suma majetku presiahla 1 000 000 €,
 - čistý obrat presiahol 2 000 000 €,
 - priemerný prepočítaný počet zamestnancov presiahol 30.
- akciová spoločnosť,

- účtovná jednotka, ktorej to stanovuje osobitný predpis napr. obec, politická strana a pod.,
- účtovná jednotka, ktorá v súlade so zákonom o účtovníctve vyhotovila individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS.

Účtovná jednotka, ktorá má overenú účtovnú závierku audítorm musí vyhotoviť aj **výročnú správu**. Táto výročná správa musí obsahovať účtovnú závierku za účtovné obdobie, za ktoré sa zhotovuje a správu audítora o overení tejto účtovnej závierky a taktiež údaje o dôležitých skutočnostiach, ktoré sa vzťahujú na účtovnú závierku. Obchodné spoločnosti, Exportno – importná banka SR, družstvo a štátny podnik musia uložiť riadnu a mimoriadnu individuálnu účtovnú závierku a výročnú správu do *zbierky listín obchodného registra* a to do 30 dní po schválení účtovnej závierky. V *obchodnom vestníku* zverejňuje účtovná jednotka súvahu a výkaz ziskov a strát z riadnej a mimoriadnej individuálnej účtovnej závierky do 30 dní po jej schválení. V tomto vestníku sú tiež informácie o tom, aký názor obsahuje správa audítora a obsah vysvetľujúceho odseku, ak ju audítor poskytol.

2 Cieľ práce, metodika a metódy skúmania

Hlavným cieľom diplomovej práce je charakterizovať, lepšie špecifikovať a analyzovať účtovnú závierku podľa IAS/IFRS. Tieto štandardy slúžia na zosúladenie obsahu účtovných závierok v rôznych krajinách Európskej únie. V súlade s IFRS má účtovná závierka poskytovať verný a pravdivý obraz o majetkovej a finančnej situácii účtovnej jednotky, čo je aj hlavný cieľ účtovníctva. Informácie z účtovnej závierky musia byť v takej podobe, aby používatelia získali prehľad o majetku, záväzkoch, vlastnom imaní, výsledku hospodárenia a finančnej situácii účtovnej jednotky. Pri zostavovaní je dôležitý predpoklad pokračovania v činnosti podniku. Pre dosiahnutie hlavného cieľa je potrebné rozpracovanie čiastkových cieľov:

- charakteristika a analýza účtovnej závierky podľa národných a nadnárodných úprav účtovníctva a účtovnej závierky,
- teoretické východiská zostavovania účtovnej závierky,
- analýza súčastí účtovnej závierky,
- postupy a metódy konsolidovanej účtovnej závierky zostavenej podľa IAS/IFRS.

Na dosiahnutie hlavného cieľa a čiastkových cieľov je potrebné použitie viacerých metód:

Porovnávanie – vychádza z porovnávania viacerých dostupných informácií medzi zostavovaním účtovnej závierky v slovenskej právnej úprave a štandardov IFRS a analyzovanie rozdielov medzi nimi.

Analýza – analýza všeobecných teoretických znalostí o danej téme. Využili sme ju najmä pri popisovaní jednotlivých základných zložiek a súčastí účtovnej závierky.

Syntéza – túto metódu sme použili na zosúladenie všetkých dostupných zdrojov a formulovanie záverov tak, aby podávali prehľad o údajoch v účtovnej závierke.

Indukcia – zovšeobecňovanie, vychádza s osobného a prechádza do všeobecného. Použili sme ju pri charakterizovaní všeobecných zásad na zostavovanie účtovnej závierky.

Dedukcia – je postup, ktorý zo všeobecného poznatku vyvodzuje konkrétny. Dedukciu sme aplikovali pri riešení problematiky o individuálnej a konsolidovanej účtovnej závierke.

Abstrakcia – sa využíva pri myšlienkovom oddeľovaní podstatných a nepodstatných vlastností javov. Využili sme ju pri opísaní účtovných zákonov a smerníc.

3 Výsledky práce a diskusia

Nadnárodnou právnou úpravou, ktorá je zameraná na zostavovanie účtovnej závierky a prezentáciu informácií v nej sú Medzinárodné účtovné štandardy finančného vykazovania IAS/IFRS. Informácie prezentované v účtovnej závierke musia verne zobrazovať všetky transakcie a udalosti, ktoré nastali v účtovnej jednotke počas účtovného obdobia. Pri zostavovaní a zverejňovaní účtovnej závierky sa vychádza z Rámcovej osnovy. Účtovnou závierkou sa zaoberajú všetky štandardy IFRS. Základnými štandardami, ktoré riešia všeobecné otázky účtovnej závierky sú: IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky a IAS 7 – Výkazy peňažných tokov. Oba tieto štandardy sú východiskom pre zostavovanie individuálnej účtovnej závierky a konsolidovanej účtovnej závierky. Pri účtovnej závierke zostavenej na všeobecný účel je dôležité, že je zostavená na uspokojovanie potrieb širokého okruhu používateľov informácií napr. zamestnancov, veriteľov, akcionárov. Štandard IAS 1 stanovuje všeobecné požiadavky na prezentáciu informácií v účtovnej závierke, na ich štruktúru a minimálny obsah a štandard IAS 7 rozoberá iba jeden výkaz a to Výkaz peňažných tokov a jeho požiadavky na zostavenie v súlade so štandardami IFRS..

Individuálna účtovná závierka musí mať upravený obsah, štruktúru a formu prezentácie tak, aby poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a finančnej situácii účtovnej jednotky.

Spoločnosti, ktoré tvoria kapitálovo prepojené celky sa stávajú súčasťou konsolidovaného celku a sú povinné zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku.

3. 1 Zostavovanie účtovnej závierky podľa IAS/IFRS

Štandard IAS 1 upravuje prvú aplikáciu IFRS. Ustanoveniami tohto štandardu sa bude riadiť účtovná jednotka, ktorá zostavuje prvú účtovnú závierku v súlade s IFRS. V účtovnej závierke musí byť zverejnená úplná zhoda so všetkými Medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania IAS/IFRS.

Účtovná jednotka pri prechode na systém IFRS zostavuje začiatočnú súvahu podľa IFRS.²⁵ Túto začiatočnú súvahu zverejňovať nemusí, ale musí zverejniť všetky informácie najmenej za jeden rok. V začiatočnej súvahe vykáže tie aktíva a záväzky, ktoré vyžadujú štandardy IAS/IFRS. Účtovná jednotka musí oceniť aktíva, pasíva a vlastné imanie podľa

²⁵ od roku 2009 sa označuje ako Výkaz o finančnej situácii.

požiadaviek štandardov IFRS a výsledky dopadu vykáže ako nerozdelený zisk, alebo v inej zložke vlastného kapitálu. Pre zostavenie začiatkovej súvahy a prvej účtovnej závierky v súlade s IFRS použije pravidlá dôležité pre zostavenie prvej účtovnej závierky podľa IFRS. Podľa štandardu IFRS zostavená účtovná závierka bude poskytovať zrovnateľné a transparentné informácie a bude vhodným východiskom na zostavovanie účtovnej závierky podľa IFRS.

U nás Zákon o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov určuje kto môže zostavovať účtovnú závierku podľa IFRS. Individuálnu účtovnú závierku podľa IAS/IFRS sú povinné zostavovať tieto účtovné jednotky:²⁶

- banka, pobočka zahraničnej banky, Exportno – importná banka Slovenskej republiky,
- správcovská spoločnosť, pobočka správcovskej spoločnosti,
- poisťovňa okrem zdravotnej poisťovne, pobočka zahraničnej poisťovne,
- zaistovňa, pobočka zahraničnej zaistovne,
- Slovenská kancelária poisťovateľov, dôchodková správcovská spoločnosť,
- doplnková dôchodková spoločnosť, Burza cenných papierov, platobná inštitúcia,
- Železnice Slovenskej republiky.

Ďalšou skupinou, ktorá môže zostavovať individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS sú **obchodné spoločnosti**. Tento Zákon o účtovníctve ďalej ustanovuje, že účtovnú závierku podľa IAS/IFRS musia zostavovať tie účtovné jednotky, ktoré najmenej za dve po sebe idúce účtovné obdobia spĺňajú aspoň dve z nasledujúcich podmienok:²⁷

- celková suma majetku presiahla 165 969 594, 40 €,
- čistý obrat presiahol 165 969 594, 40 €,
- priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2000.

V prípade, ak účtovná jednotka uplatňuje účtovné obdobie kalendárny rok, ktorý skončil 31. 12. 2010, splnenie veľkostných kritérií preveruje v účtovnej závierke k 31. 12. 2009 a k 31. 12. 2010 a ak sú splnené dve z uvedených kritérií musí účtovná jednotka zostaviť účtovnú závierku podľa IAS/IFRS k 31. 12. 2010.

²⁶ Zákon o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov, § 17a, ods. 1.

²⁷ Zákon o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov, § 17a, ods. 2.

Niektoré účtovné jednotky môžu voliteľne zostaviť účtovnú závierku podľa IFRS a sú to dve skupiny jednotiek:²⁸

- tá účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere v účtovnom období a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu,
- účtovná jednotka, ktorá je obchodníkom s cennými papiermi alebo pobočkou zahraničného obchodníka s cennými papiermi a nie je súčasne bankou, pobočkou zahraničnej banky, správcovskou spoločnosťou alebo pobočkou správcovskej spoločnosti.

V Slovenskej republike účtovná závierka zostavená podľa IAS/IFRS musí mať uvedené, že je zostavená **v súlade s IFRS v znení prijatom Európskou úniou**. Štandardy IFRS neriešia technickú stránku vedenia účtovníctva.

Štandardy, ktoré sa zaoberajú zostavovaním účtovnej závierky podľa IAS/IFRS sú:²⁹

- IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky,
- IAS 7 – Výkazy peňažných tokov,
- IAS 10 – Udalosti po súvahovom dni,
- IAS 27 – Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka,
- IAS 34 – Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka,
- IFRS 1 - Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva.

Prvý z týchto štandardov *IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky* poskytuje informácie o účele zostavovania účtovnej závierky, súčastiach účtovnej závierky, všeobecných zásadách, ktoré sú dôležité pri zostavovaní, identifikovateľnosť, ale aj minimálne požiadavky, ktoré musia jednotlivé súčasti účtovnej závierky obsahovať.

Nasledujúci štandard *IAS 7 – Výkazy peňažných tokov* ovplyvňuje jednu z neoddeliteľných súčastí účtovnej závierky a to Výkaz peňažných tokov. Tento štandard sa vzťahuje na účtovné jednotky, ktoré informácie o zmenách, ktoré nastali počas účtovného obdobia vyjadria v peňažných jednotkách alebo v peňažných ekvivalentoch. Tieto účtovné jednotky sa členia z prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti.

²⁸ BAŠTINCOVÁ, A. a kol. 2009. *Aktuálne problémy v oblasti účtovníctva, audítorstva a daní*. Bratislava : Ekonóm, 2009. 41-43 s. ISBN 978-80-225-2741-5

²⁹ TUŠAN, R. 2010. *Východiská účtovnej závierky podľa IAS/IFRS* : VEGA. Košice. Ekonomická fakulta, Technická univerzita v Košiciach, 2010. 11 s.

IAS 10 – Udalosti po súvahovom dni, sa zaoberá udalosťami, pri ktorých nastanú priaznivé alebo nepriaznivé situácie a to v období medzi súvahovým dňom a dňom kedy je účtovná závierka schválená na zverejnenie.

Môžu nastať situácie:³⁰

- udalosti, ktoré poskytujú dôkaz o stave, ktorý existoval k súvahovému dňu (udalosti, ktoré si vyžadujú úpravu), informácie získané po súvahovom dni, ktorými je naznačené zníženie hodnoty majetku k súvahovému dňu, odhalenie podvodu, alebo chýb naznačujúcich, že účtovná závierka je nesprávna;
- udalosti, ktoré naznačujú stav, ktorý vznikol po súvahovom dni (udalosti, ktoré si nevyžadujú úpravu).

Ďalším štandardom je *IAS 27 – Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*, ktorý poskytuje informácie, ako postupovať pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky. Cieľom tohto štandardu je zvýšiť určité vlastnosti informácií, aby boli spoľahlivejšie, relevantnejšie a porovnateľné. Takéto informácie potom materská účtovná jednotka poskytuje vo svojej individuálnej a konsolidovanej účtovnej závierke. Tento štandard vymedzuje aj určité pojmy, ktoré sú dôležité pre konsolidovaný celok a to *skupina* – týmto pojmom rozumieme materskú spoločnosť so všetkými dcérskymi spoločnosťami, *materská spoločnosť* – je ňou účtovná jednotka, ktorá má jednu alebo viacero dcérskych spoločností a *dcérska spoločnosť* – je taká účtovná jednotka, ktorú ovláda iná účtovná jednotka.

IAS 34 – Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka stanovuje minimálne požiadavky, ktoré musia finančné výkazy obsahovať. Takéto vykazovanie je dôležité najmä pre používateľov týchto informácií z finančných výkazov, umožňuje im lepšie pochopiť schopnosť účtovných jednotiek vytvárať príjmy a peňažné toky. Finančné výkazy môžu účtovné jednotky zverejňovať aj priebežne počas účtovného obdobia, tak ako to stanovuje štandard IAS 1.

Posledným zo štandardov zaoberajúcimi sa problematikou zostavovania účtovnej závierky je *IFRS 1 - Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*, podľa ktorého je potrebné, aby účtovná závierka zostavená podľa Medzinárodných

³⁰ TUŠAN, R. 2010. *Východiská účtovnej závierky podľa IAS/IFRS* : VEGA. Košice. Ekonomická fakulta, Technická univerzita v Košiciach, 2010. 11 s.

účtovných štandardov finančného vykazovania a aj informácie obsiahnuté vo finančných výkazoch boli transparentné pre používateľov a porovnateľné za všetky vykazované obdobia; aby sa stanovil určitý začiatok pre účtovanie podľa IFRS; a aby bolo možné pre používateľov vytvoriť nepresahujúci úžitok pri nákladoch.

Aby účtovná závierka spĺňala všetky podmienky štandardov, musí byť jej súčasťou aj neobmedzené vyhlásenie o jej súlade s IFRS.

3. 1. 1 Všeobecné zásady zostavovania účtovnej závierky

Cieľom účtovnej závierky zostavenej na všeobecný účel podľa štandardov IFRS je poskytovať informácie o finančnej situácii, finančnej výkonnosti a peňažných tokoch veľkému okruhu používateľov, ktorí tieto informácie používajú pri svojom rozhodovaní v budúcnosti. Používateľmi informácií môžu byť investori, poskytovatelia pôžičkového kapitálu, zákazníci, zamestnanci, dodávatelia, vláda, jej orgány a verejnosť. Podľa IFRS sa zostavovaním účtovnej závierky rozumie ten najlepší výber bilančnej politiky; pripravenie všetkých potrebných podkladov a dokumentov na vytvorenie účtovnej závierky; spracovanie všetkých údajov, tak aby boli vhodné na prezentáciu v účtovnej závierke.

Pri zostavovaní účtovných závierok podľa IFRS sa musia dodržiavať určité **všeobecné zásady**, ktoré sú uvedené v štandarde IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky a to sú:

- verná prezentácia a súlad s IFRS,
- nepretržitosť pokračovania v činnosti,
- akruálny princíp účtovníctva,
- konzistentnosť prezentácie,
- významnosť a zoskupovanie,
- zákaz kompenzácie,
- porovnávanie informácií.

Finančnú situáciu, výkonnosť a peňažné toky musí účtovná jednotka prezentovať v účtovnej závierke podľa prvej zásady **verne a v súlade s IFRS**. Informácie v účtovnej závierke sú prezentované verne, ak sa pri zostavovaní použijú všetky štandardy IFRS a ak je potrebné uvedú sa dodatočné zverejnenia. Pri vernej prezentácii informácií je potrebné zobrazovať účinky všetkých transakcií, udalostí a iných podmienok v súlade s kritériami na vykazovanie majetku, záväzkov, výnosov a nákladov. O tom, že je účtovná závierka

zostavená v súlade s IFRS musí účtovná jednotka uviesť v poznámkach. Nemôže sa uviesť, že je v súlade s IFRS, ak nespĺňa požiadavky potrebné na jej zostavenie.

Účtovná závierka musí byť zostavená na základe zásady **nepretržitosti pokračovania v činnosti**, pričom túto schopnosť rozoberá manažment. Ten sa môže zamýšľať aj nad ukončením činnosti podniku alebo aj nad likvidáciou podniku a v tom prípade je porušená zásada nepretržitého pokračovania v činnosti a účtovná jednotka musí zverejniť túto skutočnosť spolu so všetkými predpokladmi, z ktorých sa vychádzalo pri zostavovaní účtovnej závierky. V prípade, ak sú nejaké významné neistoty, ktoré sa týkajú udalostí alebo súvisiacich udalostí, ktoré sponchybujú schopnosť účtovnej jednotky pokračovať v činnosti po dobu najmenej dvanásť mesiacov od súvahového dňa, musia sa tieto skutočnosti zverejniť v poznámkach.

Veľmi dôležitou zásadou pri zostavovaní účtovnej závierky je **akruálny princíp účtovníctva**. Podľa tohto princípu sa všetky zložky účtovnej závierky, ako je majetok, záväzky, vlastné imanie, náklady a výnosy vykážu vo finančných výkazoch vtedy, ak spĺňajú definície a kritériá na vykazovanie stanovené v Rámcovej osnove zostavovania a prezentácie účtovnej závierky. Tento akruálny princíp poskytuje informácie o všetkých zložkách okrem peňažných tokov, ktoré sa na peňažnej báze vykážu vo výkaze peňažných tokov.

Jednotlivé položky v účtovnej závierke musia byť prezentované **konzistentne** t. j. rovnako v dvoch po sebe nasledujúcich účtovných obdobiach a iba v dvoch prípadoch je povolená výnimka a to :

- ak sa zmení charakter prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky, alebo z následnej kontroly účtovnej jednotky sa zistilo, že by bol lepší výber prezentácie a klasifikácie z pohľadu aplikácie bilančnej politiky podľa štandardu IAS 8,
- alebo v prípade ak niektorý štandard alebo interpretácia si vyžaduje zmeny pri prezentácii údajov.

Podľa zásady **významnosti a zoskupeniu** musí každá významná trieda podobných zložiek byť prezentovaná samostatne. Položky, ktoré majú odlišné povahy alebo funkcie sa musia prezentovať samostatne, ale s výnimkou významných položiek. Nevýznamné položky sa zlúčia s inými položkami a to platí najmä pre položky, ktoré sa prezentujú vo

výkazoch účtovnej závierky a v poznámkach. Položka sa považuje za významnú v prípade, ak to dovoľuje jej charakter a jej funkcia. Ak položka nie je dostatočne významná na jej samostatné prezentovanie vo výkazoch, môže byť dostatočne významná na jej prezentovanie v poznámkach. V prípade, ak by prišlo k chybnému uvedeniu alebo vynechaniu položky, považujeme položku za významnú a to by mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodovanie používateľov informácií z účtovnej závierky. Významnosť položiek závisí od povahy a výšky vynechania alebo chybného prezentovania v jednotlivých podmienkach.

Pri **zákaze kompenzácií** sa jednotlivé položky aktív, záväzkov, nákladov a výnosov nesmú kompenzovať. To znamená, že jednotlivé položky sa musia vykazovať samostatne. V niektorých prípadoch však existujú výnimky:³¹

- zisky a straty pri predaji dlhodobých aktív, investícií a obežných aktív sa vykážu ako rozdiel medzi výnosom, ktorý je znížený o náklady spojené s predajom a ocenením aktíva v účtovníctve,
- náklady, ktoré súvisia s rezervou a refundované na základe záručnej zmluvy sa môžu vykazovať znížené o refundáciu,
- kurzové zisky a straty sa môžu vykazovať na netto základe, ale iba v prípade, ak sú nevýznamné.

Poslednou zásadou podľa IAS 1 je **Porovnávacie informácie** – znamená, že pre všetky sumy vykazované v účtovnej závierke sa zverejňujú porovnávacie informácie za predchádzajúce účtovné obdobie. Porovnávacie informácie sa uvádzajú pri slovných a opisných informáciách v prípade, ak je to významné na pochopenie účtovnej závierky zostavenej za bežné účtovné obdobie. Slovné informácie môžu byť v niektorých prípadoch významné nielen za predchádzajúce ale aj za bežné účtovné obdobie. V prípade, ak dôjde k zmene charakteru prezentácie a klasifikácie jednotlivých položiek účtovnej závierky, tak sa porovnávacie sumy reklasifikujú. Vtedy účtovná jednotka musí zverejniť charakter reklasifikácie, sumy položiek pri zmene, ktoré nastali pri reklasifikovaní a dôvod, prečo k nej prišlo. Ak sa reklasifikácia neuskutoční, tak sa musí zverejniť dôvod jej neuskutočnenia a charakter súm, ktoré by nastali pri reklasifikácii.

³¹ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. 64 – 65 s. ISBN 978-80-89265-08-4.

Pre vypovedaciu schopnosť je dôležité rozdeliť ukazovatele účtovnej závierky na:³²

- a) stavové – stav majetku a zdrojov majetku, ktoré sa nachádzajú v súvahe,
- b) intervalové – sumy nákladov a výnosov, ktoré sú vo výkaze ziskov a strát,
- c) tokové – predstavujú peňažné toky (príjmy a výdavky),
- d) ostatné – ostatné ukazovatele, ktoré sa nachádzajú v poznámkach.

3. 1. 2 Štruktúra a obsah účtovnej závierky

Účtovná závierka je štruktúrované vyjadrenie finančnej situácie a výkonnosti účtovnej jednotky. Podľa IFRS sa účtovnou závierkou rozumie tá, ktorá sa zostavuje ročne, ide o *úplnú účtovnú závierku* alebo priebežne počas roka, vtedy hovoríme o *priebežnej účtovnej závierke*. Štandard IAS 1 kladie priamo požiadavky na zverejnenie v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, vo výkaze zmien vlastného imania a kladie dôraz aj na zverejnenie ďalších riadkových položiek, ktoré sa uvedú priamo vo výkazoch alebo v poznámkach. Účtovná závierka musí byť presne identifikovaná a oddelená od iných informácií v rámci jedného dokumentu. Z toho vyplýva, že IFRS sa opierajú najmä o účtovnú závierku, ale nevyplývajú na informácie obsiahnuté vo výročnej správe alebo inom dokumente. Preto je dôležité, aby používatelia informácií si vedeli oddeliť údaje získané z účtovnej závierky zostavenej podľa IFRS, alebo ostatné údaje z iných dostupných dokumentov. Účtovné jednotky okrem účtovnej závierky môžu vykazovať aj iné výkazy, prehľady, správy a vysvetlenia, ktoré sú prezentované mimo tejto účtovnej závierky a v tomto prípade sa IFRS na ne nevzťahujú.

Účtovná závierka zostavená podľa IFRS má stupňovitú štruktúru:³³

- 1. stupeň – súčasti účtovnej závierky :**
- výkaz o finančnej situácii,
 - výkaz úplného výsledku,
 - výkaz zmien vlastného imania,
 - výkaz peňažných tokov,
 - poznámky.

Informácie v jednotlivých výkazoch účtovnej závierky musia byť:

³² ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2006. *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava: IURA EDITION, 2006. ISBN 80-8078-070-6. 40-41 s.

³³ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. s 68. ISBN 978-80-89265-08-4.

- *zrozumiteľné* – z toho vyplýva, že všetky informácie musia byť pre osoby (používateľov), ktoré majú určitú znalosť o podnikateľských a ostatných činnostiach účtovnej jednotky zrozumiteľné,
- *porovnateľné* - účtovná jednotka počas účtovného obdobia nezmenila svoje zásady a metódy pri prezentovaní,
- *spoľahlivé* – všetky transakcie sú zobrazené verne a informácie z nich sú včasné a úplné.

2. stupeň – *zložky účtovnej závierky*:

- aktíva,
- záväzky,
- vlastné imanie,
- výnosy a náklady vrátane ostatných výnosov

a to prírástkov a ostatných nákladov a to úbytkov,

- ostatné zmeny vlastného imania,
- peňažné toky.

3. stupeň – *riadkové položky* – riadky v jednotlivých výkazoch účtovnej závierky. Jeden riadok v akomkoľvek výkaze je riadkovou položkou.

Účtovná závierka musí byť jasne identifikovaná a preto musí presne obsahovať informácie o:³⁴

- názve vykazujúcej účtovnej závierky alebo iné spôsoby identifikácie a akékoľvek zmeny v týchto informáciách, ktoré sa týkajú predchádzajúceho účtovného obdobia,
- či je účtovná závierka individuálnou účtovnou závierkou alebo tvorí konsolidovaný celok,
- dátum konca účtovného obdobia alebo dátum, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
- meny vykazovania podľa IAS 21,
- stupeň zaokrúhľovania, ktorý sa použil pri prezentácii údajov v účtovnej závierke.

Okrem trojstupňovej štruktúry musí účtovná závierka spĺňať aj určité úlohy:

- *informačnú* – z toho vyplýva, že všetky informácie obsiahnuté v účtovnej závierke sú potrebné pre rôznych používateľov pri rozhodovaní,
- *dokumentačnú* – účtovná závierka sa musí uschovať po dobu desať mesiacov,
- *kontrolnú* - informácie v závierke slúžia pre internú a externú kontrolu,

³⁴ Úradný vestník Európskej únie. Nariadenie 1606/2002 [online]. Publikované 24.3.2010. [citované 7.11.2010]. Dostupné z <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm>.

- *príloha k daňovému priznaniu* – zostavená účtovná závierka je povinnou prílohou daňového priznania k dani z príjmov príslušných účtovných závierok,
- *predmet overenia audítorom* – účtovná závierka sa stáva predmetom záujmu audítora, pretože audítor vyjadruje na jej zostavenie svoj názor.

3. 2 Súčasti účtovnej závierky

Podľa štandardov IAS/IFRS musí účtovná závierka správne a spoľahlivo prezentovať finančnú situáciu, výnosnosť a peňažné toky účtovnej jednotky tak, aby ich mohli využívať aj veľké okruhy používateľov. „Štandardy IAS/IFRS sa nezaobierajú formou, príp. štruktúrou výkazov účtovnej závierky, ale najmä ich obsahovou stránkou.“³⁵ Pri zostavovaní výkazov podľa IFRS sa dostáva podstata pred formu a prezentácia prevádzkového cyklu má prednosť pred prezentáciou podľa likvidity. Súčasti účtovnej závierky sú veľmi dôležité, pretože poskytujú dostatočné ekonomické informácie o účtovnej jednotke, ktoré používatelia používajú pre svoje ďalšie rozhodovania. Finančné výkazy rozoberajú najmä IAS 1, IAS 7, IAS 8, IAS 32.

Každá účtovná jednotka, ktorá zostavuje účtovné závierky podľa IAS/IFRS musela najneskôr do 31.12.2008 zostavovať a vykazovať tieto súčasti závierky:³⁶

- a) súvahu,
- b) výkaz ziskov a strát,
- c) výkaz zmien vlastného imania, ktorý zahrňoval:
 - všetky zmeny vo vlastnom imaní,
 - zmeny, ktoré nevyplývajú z vkladov a výberov vlastníkov.
- d) výkaz peňažných tokov,
- e) poznámky, ktoré obsahovali:
 - zásady bilančnej politiky,
 - ostatné vysvetľujúce poznámky.

Po vstupe do platnosti medzinárodného štandardu IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky od 1. 1. 2009 musí kompletná účtovná závierka obsahovať:³⁷

³⁵ SOUKUPOVÁ, B. - ŠLOSÁROVÁ, A. - BAŠTINCOVÁ, A. 2004. *Účtovníctvo*. Bratislava : Edícia ekonómia, 2004. 153 s. ISBN 80-8078-020-X.

³⁶ BAŠTINCOVÁ, A. a kol. 2009. *Aktuálne problémy v oblasti účtovníctva, audítorstva a daní*. Bratislava : Ekonóm, 2009. 43 s. ISBN 978-80-225-2741-5

³⁷ Úradný vestník Európskej únie. Nariadenie 1606/2002 [online]. Publikované 24.3.2010. [citované 18.11.2010]. Dostupné z <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm>.

- výkaz o finančnej situácii ku koncu obdobia,
- výkaz o úplnom výsledku za obdobie,
- výkaz zmien vlastného imania za obdobie,
- výkaz o peňažných tokoch za obdobie,
- poznámky,
- výkaz o finančnej situácii na začiatku porovnateľného účtovného obdobia, ak účtovná jednotka použije zmenu bilančnej politiky retrospektívne alebo prepočítala položky výkazov retrospektívne, alebo ich reklasifikovala.

3. 2. 1 Výkaz finančnej situácie - Súvaha

Súvaha je základnou bilanciou účtovnej závierky a poskytuje informácie o finančnej situácii účtovnej jednotky. Základné zložky, ktoré musí obsahovať každá súvaha sú aktíva, záväzky a vlastné imanie.

Majetok (asset) – je ekonomický zdroj, ktorý je kontrolovaný účtovnou jednotkou, je výsledkom minulých udalostí, a od ktorého sa očakáva, že prinesie účtovnej jednotke budúci ekonomický úžitok. Táto definícia opisuje aktívum zo širšieho pohľadu. Aby aktívum mohlo byť vykázané v súvahe, musí spĺňať ďalšie podmienky:³⁸

- majetok musí prinášať budúci ekonomický úžitok, ktorý predstavuje budúci čistý peňažný tok,
- účtovná jednotka je schopná tento úžitok prijať a zabrániť ďalším účtovným jednotkám získať tento úžitok,
- udalosť, ktorá poskytuje účtovnej jednotke právo získať úžitok, sa stala.

Závazok (liability) – je súčasná povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla ako dôsledok udalostí v minulosti, a ktorej vyrovnanie bude viesť k zníženiu ekonomických zdrojov, ktoré účtovnej jednotke prinášajú ekonomický úžitok. Toto bola definícia záväzku v širšom zmysle, ale aby sa záväzok mohol vykázat v účtovnej závierke musí spĺňať ďalšie podmienky, a to:³⁹

- je pravdepodobné, že vyrovnanie záväzku vyvolá zníženie ekonomických zdrojov, ktoré prinášajú účtovnej jednotke ekonomický prospech,
- suma, za ktorú sa toto vyrovnanie uskutoční, sa dá spoľahlivo oceniť.

³⁸ Epstein, B. J. – Mirza, A. A. 2005: *Wiley IFRS 2005 Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*. New Jersey: WILEY, 2005, s. 29.

³⁹ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. s. 69. ISBN 978-80-89265-08-4.

Vlastné imanie – alebo vlastný kapitál sa rozumie, suma majetku, ktorá zostane účtovnej jednotke po odpočítaní všetkých záväzkov. Rozumieme tým sumu, ktorá zostane podniku, ak uhradí všetky svoje záväzky. Platí zásada, že:

$$\text{Vlastné imanie} = \text{majetok} - \text{záväzky}$$

„Platí tu zásada, že pri prezentácii majetku, záväzkov a vlastného imania v súvahe, rozhoduje podnik v závislosti a v súvislosti so snahou zabezpečiť verné a pravdivé zobrazenie skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva. IAS/IFRS nepredpisujú poradie ani konkrétnu formu súvahy, v ktorej majú byť položky majetku, záväzkov a vlastného imania prezentované. Súvaha zostavená v súlade s nimi bude mať v rôznych účtovných jednotkách rôznu obsahovú náplň a formát, ktorý sa bude líšiť v závislosti od charakteru činnosti účtovnej jednotky, od jej potrieb a zvoleného spôsobu prezentácie majetku a záväzkov.“⁴⁰

Pre vypovedaciu schopnosť súvahy je dôležité, aby jednotlivé položky boli ocenené spôsobom, ktorý je stanovený v jednotlivých účtovných štandardoch IFRS. Musia sa presne vybrať kritériá, podľa ktorých sa budú členiť jednotlivé zložky aktív a záväzkov a zoskupiť ich do súvahových položiek, pričom musia spĺňať zásady vymedzené v IAS 1. Nakoniec pre vypovedaciu schopnosť je dôležité určiť poradie vykazovania súvahových položiek.

IAS 1 neupravuje formálnu stránku usporiadania súvahových položiek, každá účtovná jednotka si sama zvolí, či bude prezentovať súvahu horizontálne⁴¹ alebo vertikálne⁴².

Pri zostavovaní a usporiadaní jednotlivých súvahových položiek je potrebné dodržiavať zásadu významnosti. Potrebné je zaoberať sa otázkami a problémami, ako členiť aktíva a záväzky v súvahe, aké informácie musia byť vykázané v samotnej súvahe a aké v poznámkach. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť podľa charakteru, akú činnosť vykonáva, ako bude prezentovať jednotlivé položky aktív a záväzkov. Má na výber z dvoch možností:

- majetok bude členiť na obežný a neobežný a záväzky bude členiť na obežné a neobežné a to vo vzťahu k prevádzkovému cyklu,
- alebo v poradí ich likvidnosti.

⁴⁰ LACOVÁ, L. 2006. Aplikácia medzinárodných účtovných štandardov IAS/IFRS pri zostavení súvahy. In *Manažment v teórii a prax*. ISSN 1336-7137, 2006, roč.2, špeciálne číslo, s. 63-67.

⁴¹ Aktíva, záväzky a vlastné imanie sa prezentujú oddelene.

⁴² Kombinované usporiadanie súvahových položiek, tak aby boli v súvahe vyčíslené finančné ukazovatele, nazýva sa tiež – finančná forma súvahy

Účtovná jednotka by mala oddelene vykazovať aj obežný aj neobežný majetok, výnimku tvorí iba vykazovanie podľa likvidnosti, ktoré je spoľahlivejšie. Ak sa obežný a neobežný majetok vykazujú ako samostatné zložky súvahy, tak odložené daňové pohľadávky musia byť vykázané ako súčasť neobežného majetku. „Nezávisle od zvoleného spôsobu prezentácie, pri každom druhu majetku musí byť uvedená očakávaná suma, ktorá bude zinkasovaná alebo uhradená v lehote kratšej, resp. rovnej dvanástim mesiacom od súvahového dňa a očakávaná suma, ktorá bude zinkasovaná alebo uhradená po viac ako dvanástich mesiacoch od súvahového dňa. Informácie o očakávanom dátume realizácie majetku sú potrebné pre hodnotenie likvidity a solventnosti účtovnej jednotky.“⁴³ Niektoré účtovné jednotky môžu zvoliť aj kombináciu prezentácie položiek podľa likvidnosti aj podľa rozdelenia na obežný a neobežný majetok.

Obežným majetkom je podľa IAS 1 majetok, ktorý spĺňa nasledujúce požiadavky:

- očakáva sa, že bude zrealizovaný a určený na predaj alebo pôjde na spotrebu v rámci prevádzkového cyklu,
- v podniku je držaný primárne na účely obchodovania,
- realizácia je očakávaná do dvanástich mesiacov od súvahového dňa,
- môže sa vyskytovať aj v podobe peňažných prostriedkov a ekvivalentov, s ktorými môže účtovná jednotka disponovať najmenej po dobu dvanásť mesiacov od súvahového dňa.

Všetok ostatný majetok sa považuje za neobežný.

Neobežný majetok súvisí s prevádzkovým cyklom, ktorý je podľa IAS/IFRS definovaný ako čas medzi obstaraním majetku za účelom ďalšieho spracovania a realizácie vo forme peňažných prostriedkov a ekvivalentov. V prípade, ak sa nedá stanoviť presná dĺžka prevádzkového cyklu, určí sa na dvanásť mesiacov.

Medzi obežné aktíva patrí:⁴⁴

- peňažné hotovosti, ekvivalenty peňažných hotovostí, peniaze na bankových účtoch s dobou viazanosti dlhšou ako jeden rok, peňažné ekvivalenty, ktoré sú krátkodobo vysoko likvidné a pohotovo zameniteľné za známe sumy peňažných prostriedkov,

⁴³ ŠULOVSÁ, M. 2006. Prezentácia majetku v účtovnej závierke podľa IAS/IFRS. In *AIESA – participácia doktorandov na budovaní spoločnosti založenej na vedomostiach. Medzinárodná vedecká konferencia*. Bratislava : Vydavateľstvo Ekonóm, 2006. ISBN 80-225-2174-4.

⁴⁴ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. s. 71. ISBN 978-80-89265-08-4.

- krátkodobé investície, medzi ktoré patria majetkové a dlhové krátkodobé cenné papiere držané do splatnosti, na účely obchodovania a realizovateľné cenné papiere,
- pohľadávky z obchodného styku a ostatné pohľadávky,
- poskytnuté pôžičky,
- zásoby, okrem významných náhradných dielcov, ktoré tvoria neobežný majetok,
- zákazková výroba u dodávateľa, biologické aktíva, náklady budúcich období, poskytnuté preddavky na obežný majetok a krátkodobá časť dlhodobých finančných aktív.

Neobežný majetok – tvorí hmotný, nehmotný, prevádzkový a finančný majetok dlhodobého charakteru (podnik majetok vlastní dlhšie ako dvanásť mesiacov). Medzi položky neobežného majetku patria:⁴⁵

- dlhodobé nehmotné aktíva, ako je goodwill, koncesie, patenty, licencie, obchodné známky, softvér,...
- dlhodobé hmotné aktíva, kde patrí pozemok, budovy, stroje, lode, lietadlá, dopravné prostriedky, nábytok a príslušenstvo, zariadenie,
- významné náhradné diely, biologické aktíva dlhodobé, poskytnuté preddavky na neobežný majetok,
- dlhodobé investície, ako investície do cenných papierov, nehnuteľností, špecializovaných fondov, do nekonsolidovaných podnikov,
- poskytnuté pôžičky dlhodobé, náklady budúcich období,
- dlhodobé pohľadávky, účelovo viazané peňažné prostriedky, bankové účty s dobou viazanosti dlhšou ako jeden rok.

K aktívam sa priradujú aj podmienené aktíva, ktoré sa nevykazujú v súvahe, ale v poznámkach.

Majetok môžeme rozdeliť podľa vplyvu na prevádzkový cyklus na **neobežný** a **obežný majetok**, a s vplyvom na časový cyklus na **krátkodobý** a **dlhodobý majetok**. Podľa tohto princípu sa delia aj záväzky.

Obežnými záväzkami sú podľa IFRS tie, ktoré spĺňajú nasledujúce kritéria:

- k ich vyrovnaniu príde počas bežného prevádzkového cyklu,
- v účtovnej jednotke sú držané na účely primárneho obchodovania,
- k ich vyrovnaniu príde v lehote do dvanástich mesiacov od súvahového dňa,

⁴⁵ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. s. 71-72. ISBN 978-80-89265-08-4.

- účtovná jednotka pri nich nemá právo odložiť splátku na termín, ktorý padne aspoň dvanásť mesiacov po súvahovom dni.

V prípade, ak záväzok nespĺňa ani jedno kritérium považuje sa za neobežné aktívum. Medzi obežné krátkodobé záväzky podľa štandardov patria:⁴⁶

- záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky,
- záväzky voči zamestnancom, záväzky zo splatných daní, krátkodobé prijaté pôžičky a úvery, rezervy krátkodobé, krátkodobá časť dlhodobých rezerv,
- výnosy budúcich období, ich krátkodobé zložky, prijaté preddavky krátkodobé,
- krátkodobá časť dlhodobých záväzkov.

K *neobežným dlhodobým záväzkom* patria:⁴⁷

- dlhodobé prijaté pôžičky a úvery, dlhodobé rezervy, ich vrátenie na zamestnanecké požitky,
- položky dlhodobých výnosov budúcich období, prijaté preddavky dlhodobé,
- záväzky z vydaných dlhopisov a odložený daňový výdavok.

Medzi záväzky sa radia aj podmienené záväzky, ktoré sa nevykazujú v súvahe, ale sú súčasťou poznámok.

Členenie položiek súvahy na aktíva a pasíva je úlohou každej účtovnej jednotky, ktorá tak odzrkadľuje verný a pravdivý výsledok svojej ekonomickej činnosti dosiahnutý počas účtovného obdobia.

V prípade, ak podnik vykonáva činnosť, ktorá trvá dlhšie ako dvanásť mesiacov (môže trvať niekoľko rokov), tak majetok a záväzky člení v súvahe podľa likvidnosti. „Súčasne je potrebné doplniť členenie majetku a záväzkov v súvahe podľa požiadaviek IAS/IFRS v tom zmysle, že zásoby a pohľadávky z obchodného styku sa odporúča začleniť vždy do obežného majetku, aj keď ich predaj, spotreba, resp. inkaso sa neočakáva do 12 mesiacov od súvahového dňa.“⁴⁸

V prípade vykazovania *vlastného imania v súvahe* sa musí zohľadniť niekoľko podmienok. Musia byť zohľadnené právne úpravy príslušnej krajiny, v ktorej účtovná jednotka sídli, typ účtovnej jednotky a bilančná politika, ktorú bude podnik počas účtovného obdobia aplikovať.

⁴⁶ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. s. 72. ISBN 978-80-89265-08-4.

⁴⁷ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. s. 72-73. ISBN 978-80-89265-08-4.

⁴⁸ LACOVÁ, L. 2006. Aplikácia medzinárodných účtovných štandardov IAS/IFRS pri zostavení súvahy. In *Manažment v teórii a prax*. ISSN 1336-7137, 2006, roč.2, špeciálne číslo, s. 65.

V súvahe sú priamo zahrnuté podľa IAS 1 tieto riadkové položky:⁴⁹

- a) pozemky, budovy a zariadenia,
- b) investície v nehnuteľnostiach,
- c) nehmotné aktíva,
- d) finančný majetok,
- e) investície účtované pomocou metódy vlastného imania,
- f) biologické aktíva,
- g) zásoby,
- h) pohľadávky z obchodného styku a ostatné pohľadávky,
- i) peňažné prostriedky a ekvivalenty,
- j) pohľadávky zo splatnej dane z príjmov,
- k) odložená daňová pohľadávka,
- l) neobežné aktíva určené na predaj, aktíva klasifikované ako určené na predaj,
- m) emitovaný kapitál a rezervné fondy, ktoré pripadajú na väčšinové podiely,
- n) menšinový podiel ako časť vlastného imania,
- o) záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky,
- p) rezervy,
- q) finančné záväzky,
- r) záväzky zo splatnej dane z príjmu,
- s) odložené daňové záväzky,
- t) záväzky, ktoré súvisia s dlhodobými aktívami, ale sú určené na predaj.

Súvaha zostavená podľa štandardov neobsahuje veľa položiek a informácie o nich, tie sú skôr obsiahnuté v poznámkach. IAS 1 uvádza niektoré presné položky, ktoré musí súvaha obsahovať, pričom sa musí rešpektovať zásada významnosti a položky rozšíriť o samostatné vykazovanie významných položiek.

3. 2. 2 Výkaz úplného výsledku – Výkaz ziskov a strát

Druhou dôležitou súčasťou účtovnej závierky je Výkaz úplného výsledku, nazývaný tiež Výkazom ziskov a strát. Tento výkaz poskytuje informácie o finančnej výkonnosti účtovnej jednotky, ale neobsahuje presný obraz o výkonnosti, ale iba o tej časti,

⁴⁹ Úradný vestník Európskej únie. Nariadenie 1606/2002 [online]. Publikované 24.3.2010. [citované 18.11.2010]. Dostupné z <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm>.

ktorá priamo súvisí s jeho ziskovosťou alebo výnosnosťou účtovnej jednotky. Táto výnosnosť je dôležitá pre používateľov informácií z výkazu, pre posúdenie ďalšieho ekonomického vývoja podniku v budúcnosti a vytváranie peňažných tokov v budúcnosti. Výkaz úplného výsledku alebo výkaz ziskov a strát využíva na zistenie výnosnosti položky nákladov a výnosov. „Podľa IAS/IFRS sa za náklady a výnosy považujú všetky položky, ktoré znižujú alebo zvyšujú vlastné imanie iným spôsobom, ako v dôsledku rozhodnutia vlastníkov pri výkone ich vlastníckych práv.“⁵⁰

Výnos (Income) „je zvýšenie ekonomického úžitku počas účtovného obdobia vo forme zvýšenia aktív alebo zníženia záväzkov, ktoré vyústia do zvýšenia vlastného imania inak ako príspevkami vlastníkov.“⁵¹ Medzi výnosy patria *výnosy z bežnej podnikateľskej činnosti* – Revenues a *ostatné výnosy/prírastky* – Gains, ktoré sú výsledkom inej činnosti podniku. Tieto ostatné činnosti sa členia aj podľa toho, či vznikli v dôsledku *ukončenej transakcie* (napr. kladný výsledok z predaja dlhodobého majetku) alebo v dôsledku *neukončenej transakcie* (napr. zvýšenie ocenenia cenných papierov pri precenení ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka). Ostatné činnosti sa členia aj podľa toho, ako sa účtujú a to buď *výsledkovo*, vtedy sa výnosy vykazujú vo výkaze ziskov a strát, alebo *súvahovo*, vtedy vzniká fond z precenenia a výnosy sa vykazujú v súvahe.

Náklad (Expense) „je zníženie ekonomického úžitku počas účtovného obdobia vo forme zníženia aktív alebo zvýšenia záväzkov, ktoré vyústi do poklesu vlastného imania inak ako rozdelením medzi vlastníkov.“⁵² Náklady sa členia na *náklady na bežnú činnosť* a na *ostatné náklady* – Losses, ktoré nevznikajú zo základnej zárobkovej činnosti účtovnej jednotky, ale môžeme ich podobne ako výnosy deliť podľa toho, či vznikli v dôsledku *ukončenej transakcie* (napr. záporný výsledok z predaja dlhodobého majetku) alebo v dôsledku *neukončenej transakcie* (napr. tvorba opravnej položky). Tieto ostatné náklady sa taktiež účtujú a vykazujú buď *výsledkovo*, keď sú súčasťou výkazu ziskov a strát alebo *súvahovo*, keď sú vykázané v súvahe.

⁵⁰ GOGOVÁ, M. 2006. Účtovné výkazy ako súčasť účtovnej závierky v podvojnom účtovníctve – porovnanie slovenskej právnej úpravy s úpravou podľa IAS/IFRS. In *AIESA - participácia doktorandov na budovaní spoločnosti založenej na vedomostiach. Zborník z 5. medzinárodnej vedeckej konferencie*. Bratislava : Vydavateľstvo Ekonóm, 2006. ISBN 80-225-2174-4

⁵¹ FIFLÍKOVÁ, M. 2009. *Porovnanie účtovných štandardov IAS/IFRS a US GAAP a charakterizácia stavu ich konvergenčného procesu* : diplomová práca. Bratislava : UK, 2009. 72 s.

⁵² FIFLÍKOVÁ, M. 2009. *Porovnanie účtovných štandardov IAS/IFRS a US GAAP a charakterizácia stavu ich konvergenčného procesu* : diplomová práca. Bratislava : UK, 2009. 72 s.

Ostatné výnosy a ostatné náklady predstavujú prírastky alebo úbytky, ktoré vznikajú napríklad ako:⁵³

- výsledok z predaja aktív spolu s finančnými aktívami,
- výsledok z predaja materiálu, nezahŕňa predaj tovaru a výrobkov,
- refundované náklady,
- nevýznamné kurzové rozdiely,
- rezervy na záručné opravy.

Jednotlivé položky nákladov a výnosov, ktoré spĺňajú definície by mali byť vykázané vo výkaze úplného výsledku. A to vtedy, ak budúci ekonomický úžitok, ktorý je spojený s položkou bude plynúť podniku alebo do podniku a položka sa dá spoľahlivo oceniť. Jednotlivé položky nákladov a výnosov sa musia vykazovať v tom období, s ktorým časovo a vecne súvisia.

Výkaz úplného výsledku obsahuje aj položky, ktoré sa používajú na výpočet výsledku hospodárenia a to zisku alebo straty. Okrem položiek nákladov a výnosov, z ktorých sa počíta výsledok hospodárenia existujú podľa IAS 1 aj položky, ktoré vplývajú na vlastné imanie, ide o fondy z precenenia majetku a kurzové rozdiely. Výkaz úplného výsledku poskytuje informácie o výške a charaktere výsledku hospodárenia za účtovné obdobie a podrobne analyzuje jeho vznik. Zisk alebo stratu zistíme ako rozdiel výnosov a nákladov.

Výkaz úplného výsledku sa môže zostavovať vo *vertikálnej* – odpočtovej forme alebo *horizontálnej* – účtovnej forme. IFRS presne neupravujú, ktorú formu treba použiť pri zostavovaní účtovnej závierky, výber je už na príslušnej účtovnej jednotke. IAS/IFRS upravujú iba jeho formu. Priamo výkaz úplného výsledku musí obsahovať minimálne nasledujúce položky:⁵⁴

- výnosy z bežnej činnosti,
- finančné náklady,
- podiel na výsledku hospodárenia pridružených podnikov, účtovaných metódou vlastného imania,
- daňové náklady,
- zisk a stratu po zdanení z ukončených transakcií,
- výsledok hospodárenia.

⁵³ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. s. 78. ISBN 978-80-89265-08-4.

⁵⁴ IAS 1. 81

Za vykazované účtovné obdobie sa musí rozdeliť príslušná strata alebo zisk aj na položky podielu a to *podiel výsledku hospodárenia, ktorý pripadá na menšinové podiely a podiel výsledku hospodárenia, ktorý pripadá vlastníkom materskej spoločnosti.*

Vo výkaze úplného výsledku a ani v poznámkach sa nesmú žiadne položky výnosov a nákladov označovať ako **mimoriadne položky**. V prípade, že položky nákladov a výnosov sú významné musia sa prezentovať **samostatne**. Môže ísť o také položky nákladov a výnosov, ktoré znížia hodnotu zásob na čistú realizačnú hodnotu, zníženie hodnoty nehnuteľností, zrušenie rezerv na náklady na reštrukturalizáciu, vyradenie niektorých položiek strojov, zariadení a nehnuteľností, vyradenie investícií, ukončené transakcie, právne vysporiadanie a iné zrušenie rezerv.

Každá účtovná jednotka musí prezentovať náklady aj podľa toho, či ide o náklady **podľa druhu** alebo **podľa účelu**.

Členenie nákladov *podľa druhu* - tvorí ich pôvod, prvotnú formu nákladov pri ich vstupe alebo činnosti podniku. Za základné nákladové druhy sa považujú:⁵⁵

- spotreba materiálu,
- spotreba prác a služieb (prepravné, nájomné, opravy a udržiavanie majetku),
- mzdové a ostatné osobné náklady vrátane nákladov na zdravotné a sociálne poistenie,
- odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku,
- finančné náklady,
- dane z príjmov (splatná daň, odložená daň).

Podľa IAS 1 členenie nákladov podľa druhu je nasledovné:⁵⁶

	02	01
Tržby		X
Ostatné výnosy		X
Zmeny stavu zásob hotových výrobkov a nedokončenej výroby	X	
Spotrebovaný materiál a spotrebné látky	X	
Náklady na zamestnanecké požitky	X	
Odpisy a amortizácia	X	
Ostatné náklady	X	
Celkové náklady		-X

⁵⁵ BAŠTINCOVÁ, A. 2007. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. 1.vyd. Bratislava : Edícia ekonómia, 2007. s. 20. ISBN 978-80-8078-144-6.

⁵⁶ Úradný vestník Európskej únie. Nariadenie 1606/2002 [online]. Publikované 24.3.2010. [citované 19.11.2010]. Dostupné z <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm>.

Zisk		X
------	--	---

Pri členení *nákladov podľa účelu* je potrebné rozlišovať tri základné oblasti a to výrobu alebo obchodnú oblasť, odbytovú a bytovú oblasť. Takéto členenie poskytuje používateľom lepšie informácie ako pri členení podľa druhu. Alokácia nákladov podľa účelu je komplikovanejšia z hľadiska objektívnosti priradovania vzniknutého nákladu k tej aktivite, ktorá ho vyvolala. Môže byť poznamenaná subjektívnym prístupom, preto vyžaduje dôsledné posúdenie každej nákladovej položky.

Klasifikácia, ktorá používa členenie nákladov podľa účelu môže byť podľa IAS 1 nasledovná:⁵⁷

Tržby	X
Náklady na predaj	-Y
Hrubý zisk	X
Ostatné výnosy	X
Náklady na distribúciu	-Y
Administratívne náklady	-Y
Ostatné náklady	-Y
Zisk	Z

To, či sa budú náklady členiť podľa účelu alebo podľa druhu závisí od ich historických a priemyselných faktorov, ale aj od charakteru účtovnej jednotky. Každá účtovná jednotka vo výkaze úplného výsledku alebo vo výkaze zmien vlastného imania alebo v poznámkach uvedie sumy dividend, ktoré sú vykazované ako sumy rozdelené vlastníkom počas príslušného účtovného obdobia a zverejnia aj príslušnú sumu akcií.

3. 2. 3 Výkaz zmien vlastného imania

Hlavnou zložkou výkazu zmien vlastného imania je vlastné imanie, ktoré sa definuje v Rámcovej osnove. Vlastné imanie tvorí celková suma všetkých aktív účtovnej jednotky, ktorá zostáva po odpočítaní všetkých jej doterajších záväzkov. Je tiež súčasťou

⁵⁷ Úradný vestník Európskej únie. Nariadenie 1606/2002 [online]. Publikované 24.3.2010. [citované 19.11.2010]. Dostupné z <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm>.

súvahy, ale v nej sa podrobnejšie nečlení. Rôzne transakcie počas účtovného obdobia spôsobujú, že vlastné imanie sa môže meniť.

Výkaz zmien vlastného imania podľa IAS 1 musí obsahovať:

- výsledok hospodárenia za dané obdobie, ktorý je vypočítaný ako rozdiel nákladov a výnosov, ktorý je vykázaný vo výkaze ziskov a strát, pričom je tvorený z rozdielu výnosov a nákladov a z rozdielu ostatných výnosov a ostatných nákladov,
- jednotlivé položky výnosov a nákladov, ktoré sa musia vykazovať priamo vo výkaze a taktiež ich celkové sumy,
- celkové výnosy a náklady za dané účtovné obdobie,
- pre každú položku sa musí vykázat účinnosť zmien účtovných zásad a opráv chýb, ktoré sa vykazujú v IAS 8.

Priamo vo výkaze zmien vlastného imania sa prezentujú taktiež aj iné skutočnosti, ktoré môžu byť aj súčasťou poznámok. Ide najmä o sumy činností vlastníkov, ktorí konajú ako vlastníci a sumy, ktoré sa rozdeľujú vlastníkom. Ďalej sa vo výkaze zmien vlastného imania prezentujú aj zostatky nerozdelených ziskov na začiatku obdobia a k súvahovému dňu a zmeny, ktoré v tom období nastali. Súčasťou výkazu je aj prezentovanie zosúladenia každej triedy vlastného imania a fondu na začiatku a konci obdobia, pričom sa samostatne zverejňuje každá zmena, ktorá v období nastane.

Zmeny vo vlastnom imaní, ktoré nastanú medzi dvomi súvahovými dňami môžu tvoriť zvýšenie alebo zníženie jeho čistých aktív v zostatkovej hodnote. Výnimku tvoria transakcie s vlastníkami, ktorí konajú podľa svojich možností a s tým priamo súvisiace transakčné náklady. Celkovú sumu vlastného imania tvorí súčet výnosov a nákladov a všetky jeho položky musia byť podľa IAS 1 zahrnuté vo výsledku hospodárenia, pokiaľ iný štandard nepožaduje niečo iné ako napríklad, aby niektoré zisky a straty sa vykazovali priamo ako zmeny vlastného imania.

Vo výkaze zmien vlastného imania sa vykážu **všetky zmeny**, ktoré vznikli počas účtovného obdobia a to bežného a bezprostredne predchádzajúceho, alebo sa uvedú iba **zmeny, ktoré nevyplývajú zo vzťahu s vlastníkami**, tie sa vykazujú buď vo výkaze zmien vlastného imania alternatívne, alebo sú súčasťou poznámok. Každá účtovná jednotka musí vo výkaze zmien vlastného imania zverejniť informácie o zisku a stratách za účtovné obdobie, položky výnosov a nákladov a celkové výnosy a náklady, ktoré sú rozdelené podľa toho, aká časť sa priradí materskej jednotke a aká časť sa priradí menšinovým vlastníkom. Tento súčet tvorí **komplexný (úplný) výsledok hospodárenia**, ktorý tvorí

výsledok hospodárenia, ktorý sa vykazuje vo výkaze ziskov a strát a z výsledku, ktorý vzniká účtovaním položiek nákladov a výnosov s vplyvom na vlastné imanie.

Výkaz zmien vlastného imania môže byť prezentovaný v dvoch formách a to v *stĺpcovej forme* – prehľadne porovnáva začiatkové a konečné zostatky každej položky vlastného imania a druhou formou je *alternatívna forma* – tá zahŕňa iba základné údaje, ktoré musí výkaz obsahovať podľa štandardu IAS 1.

Výkaz zmien vlastného imania zostavený podľa IAS/IFRS môže mať nasledujúcu štruktúru:⁵⁸

- *horizontálnu* – tvorí ju akciový kapitál, emisné ážio, rezervný fond z precenenia, rezervný fond z prepočtu zmien, akumulovaný zisk,
- *vertikálnu* – tvoria ju skutočnosti, ktoré vplyvajú na zmeny vlastného imania.

Výnosy a náklady, ktoré sa nevykážu vo výkaze ziskov a strát sa vykážu vo výkaze zmien vlastného imania, môže ísť o nerealizované výnosy, ktoré sú výsledkom zvýšenia ocenenia majetku, pričom sa podnik rozhodol, že majetok neprecení, a preto zmena precenenia sa bude prezentovať vo výkaze ziskov a strát.

3. 2. 4 Výkaz peňažných tokov

Tento výkaz je ďalším zo súčastí účtovnej závierky, v ktorom sa prezentujú prírastky a úbytky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov. Podrobnejšie sa peňažnými tokmi zaoberá štandard IAS 7 – Výkazy peňažných tokov. Účtovná jednotka zostavuje tento výkaz v súlade s požiadavkami IAS 7 a prezentuje ho ako súčasť, ktorá je neoddeliteľná od ostatných výkazov, ktoré sú súčasťou účtovnej závierky a zostavuje sa za každé obdobie, za ktoré sa účtovná jednotka predpokladá. Vo výkaze peňažných tokov sú obsiahnuté informácie o prírastkoch a úbytkoch peňažných prostriedkov a ekvivalentov, ktoré používateľom umožňujú zhodnotiť informácie v účtovnej závierke ako zmeny v čistých aktívach, finančnej štruktúre a schopnosti účtovnej jednotky vplývať na peňažné toky. „Výkaz používateľom pomáha objasniť, či zdrojom peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov pre činnosť podniku bola interná zárobková činnosť alebo externé zdroje vo forme pôžičky alebo emisie cenných papierov. Zároveň objasňuje, či boli tieto

⁵⁸ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. s. 264. ISBN 978-80-89265-08-4.

prostriedky využité na obstaranie dlhodobého či krátkodobého majetku, na splatenie dlhov alebo na výplatu dividend a podobne.“⁵⁹

Štandard IAS 7 podrobnejšie vysvetľuje aj niektoré pojmy, ktoré úzko súvisia s peňažnými tokmi. *Peňažné prostriedky* definuje ako peňažnú hotovosť a vklady, ktoré sú splatné na požiadanie. *Peňažné ekvivalenty* sú krátkodobé vysoko likvidné investície, ktoré sú hneď zameniteľné za známe sumy peňazí a je s nimi spojené riziko, že ich hodnota sa môže meniť. Peňažné toky sa delia na tri činnosti a to:

- peňažné toky z prevádzkovej činnosti,
- peňažné toky z investičnej činnosti,
- peňažné toky z finančnej činnosti.

Peňažné toky z prevádzkovej činnosti – sú také toky, ktorých činnosť je základnou zárobkovou činnosťou účtovnej jednotky a patria sem aj ostatné činnosti, ktoré nie sú investičné alebo finančné. Medzi niektoré peňažné toky podľa IAS 7 do prevádzkovej činnosti zaradíme:

- príjmy, ktoré plynú z predaja tovaru, poskytnutia služby, licencií, honorárov,
- príjmy z tantiém, z poplatkov, provízií,
- z platieb dodávateľom za tovary a služby,
- platby zamestnancom a v mene zamestnancov,
- príjmy a platby poisťovne za prémie a poistné udalosti, anuity a iné úžitky z poistných zmlúv,
- platby na daň z príjmov, vrátenie preplatku na daň z príjmov,
- príjmy a platby vyplývajúce zo zmlúv, ktoré sú držané na účely predaja alebo obchodovanie s nimi.

Peňažné toky z kúpy alebo predaja cenných papierov, ktoré sú určené na predaj, alebo obchodovanie na trhu sa zaradujú medzi peňažné toky z prevádzkovej činnosti.

Medzi metódy podľa, ktorých sa vykazujú peňažné toky z prevádzkovej činnosti patrí priama a nepriama metóda. Pri *priamej metóde* sa vychádza z priameho hrubého stavu peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov na začiatku obdobia, za ktorými nasledujú peňažné príjmy a výdavky z prevádzkovej činnosti. V prípade *nepriamej metódy* sa upravuje čistý zisk alebo strata o vplyvy rôznych peňažných operácií ako napríklad rezervy, odpisy, odložené dane, nerealizované kurzové rozdiely a iné., okrem toho ich

⁵⁹ FIFLÍKOVÁ, M. 2009. *Porovnanie účtovných štandardov IAS/IFRS a US GAAP a charakterizácia stavu ich konvergenčného procesu* : diplomová práca. Bratislava : UK, 2009. 72 s.

ovplyvňuje aj zmena stavu zásob, pohľadávok a záväzkov a upravujú sa o položky nákladov a výnosov, ktoré vplývajú na peňažné toky z investičnej a finančnej činnosti. Účtovné jednotky využívajú na prezentovanie peňažných tokov z prevádzkovej činnosti priamu metódu a pri investičnej a finančnej činnosti tiež priamu metódu. „Pri použití nepriamej metódy môže byť čistý peňažný tok z hlavnej činnosti alternatívne prezentovaný vykázaním výnosov a nákladov vo výkaze ziskov a strát a vykázaním zmeny stavu zásob a prevádzkových pohľadávok a záväzkov za obdobie.“⁶⁰

Peňažné toky z investičnej činnosti – sú toky, ktorých činnosť sa zaoberá hlavne obstarávaním a vyradovaním dlhodobých aktív a investícií, ktoré nie sú súčasťou peňažných ekvivalentov.

Medzi tieto peňažné toky patria podľa IAS 7:

- platby na nadobudnutie nehnuteľností, strojov, zariadení, nehmotného a iného dlhodobého majetku. Tieto platby sú predovšetkým platby, ktoré sa vzťahujú na aktivované náklady na vývoj, na nehnuteľnosti, stroje, zariadenia, ktoré sú vytvorené vlastnou činnosťou,
- príjmy z predaja nehnuteľností, strojov a zariadení, nehmotného a iného dlhodobého majetku,
- platby a úvery poskytnuté tretím osobám,
- príjmy zo splácania platieb a pôžičiek poskytnuté tretím osobám,
- platby, ktoré plynú z futuritných zmlúv, forwardových zmlúv, opčných a swapových zmlúv.

V prípade ak sa zmluva účtuje ako zabezpečenie identifikovateľnej pozície, tak peňažné toky, ktoré vyplývajú zo zmlúv sa prezentujú rovnako ako peňažné toky zo zabezpečovacej pozície.

Peňažné toky z finančnej činnosti – predstavujú také toky, ktoré pôsobia na zmeny v rozsahu a štruktúre vlastného imania a pôžičiek účtovnej jednotky. Medzi takéto peňažné toky podľa štandardu patria:

- príjmy plynúce z emisií akcií alebo iných nástrojov vlastného imania,
- platby vlastníkov na nadobudnutie alebo spätné odkúpenie akcií,

⁶⁰ HRUŠKA, V. 2006. IAS 7 - Výkazy peněžních toků. In *Účetnictví*. 2006, č. 10, s. 15-16.

- príjmy z emisie dlhových cenných papierov, úverov, zmeniek, emisie dlhopisov, hypoték a iných krátkodobých a dlhodobých pôžičiek,
- výdavky na splácanie pôžičiek,
- platby nájomcu za záväzky plynúce z finančného prenájmu.

Peňažné toky sa vo výkaze peňažných tokov vykazujú v čistej báze t.j. v zásade nekompensované. Podľa štandardu IAS 7 môžu medzi takéto položky patriť:

- príjmy a výdavky zákazníkov, vtedy ak peňažné toky odrážajú viac vplyv činnosti zákazníka ako činnosť účtovnej jednotky,
- príjmy a výdavky, ktoré majú rýchly obrat, majú vysoké sumy a krátku splatnosť.

Peňažné toky, ktoré plynú v **cudzej mene** sa zaznamenajú vo funkčnej mene účtovnej jednotky, použije sa však kurz platný k dátumu peňažného toku. Pri prijatých a splatných **úrokoch a dividendách** sa ich položky vykazujú samostatne. Každá z týchto položiek je v obdobiach nasledujúcich po sebe klasifikovaná konzistentným spôsobom, a to ako peňažný tok z prevádzkovej, investičnej alebo finančnej činnosti. Pri **dani z príjmu** sa peňažné toky zverejňujú samostatne a sú súčasťou peňažných tokov z prevádzkovej činnosti a v prípade, ak sa dajú priradiť k tokom z investičnej alebo finančnej činnosti, tak sa stanú súčasťou peňažných tokov z investičnej alebo finančnej činnosti.

3. 2. 5 Poznámky

Poslednou súčasťou účtovnej závierky sú poznámky. Tie obsahujú prehľad významných zásad bilančnej politiky a ďalšie vysvetľujúce poznámky týkajúce sa ostatných súčastí účtovnej závierky. Poznámky musia obsahovať informácie z predpokladov, z ktorých sa vychádza pri zostavovaní účtovnej závierky a špecifických účtovných zásad a metód. Zverejňujú sa tu informácie, ktoré požadujú štandardy IFRS a ktoré nie sú súčasťou ostatných výkazov účtovnej závierky. Poskytujú sa tu tiež informácie, ktoré v ostatných výkazoch nie sú vykázané, ale pre pochopenie ich zostavenia sa preto vykážu v poznámkach. Tieto informácie sa prezentujú systematicky a to tak, že každá položka v ostatných výkazoch musí obsahovať krížové odkazy na všetky súvisiace informácie v poznámkach.

Poznámky musia mať určitú formu, aby používatelia informácií vedeli lepšie pochopiť poskytované údaje. V poznámkach sa informácie najčastejšie prezentujú v nasledujúcom poradí:

- vyhlásenie o súlade s IFRS - účtovná jednotka môže vyhlásiť, že jej účtovná závierka je zostavená v súlade s IFRS, len vtedy, keď sú v súlade so všetkými platnými IAS, IFRS, SIC a IFRIC,
- prehľad používaných účtovných zásad v účtovnej závierke,
- doplňujúce informácie k položkám, ktoré sú priamo vykázané v ostatných súčiastiach účtovnej závierky a to v takom poradí, v akom je každá položka a výkaz vykázaný,
- ostatné zverejnenia, ktorými sú podmienené záväzky a nevykázané zmluvné záväzky a nefinančné zverejnenia, ako sú ciele a metódy používané účtovnou jednotkou v oblasti riadenia finančných rizík.

Pri zásadách, ktoré účtovná jednotka používa sa v poznámkach zverejnia spôsoby ocenenia a iné použité účtovné zásady, ktoré sú potrebné na pochopenie účtovnej závierky. V poznámkach účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré sa týkajú aj predpokladov do budúcnosti a ostatných zdrojov odhadov a neistôt k súvahovému dňu, s ktorými je spojené riziko zmeny hodnôt majetku a záväzkov v nasledujúcom účtovnom období. „Súčasťou poznámok sú aj prehľady o pohybe niektorých položiek účtovnej závierky, napríklad neobežné hmotné aktíva, nehmotné aktíva, goodwill, kurzové rozdiely, biologické aktíva.“⁶¹ Poznámky zostavené v súlade s IFRS sú pre účtovnú jednotku podrobné a rozsiahle. Okrem požiadaviek, ktoré sú v IAS 1, sa v každom štandarde IAS a IFRS vyžadujú zverejnenia v poznámkach, ktoré sa vzťahujú na problematiku riešenú v konkrétnom štandarde.

3. 3 Konsolidovaná účtovná závierka

Je účtovná závierka určitej skupiny, ktorá vystupuje ako jeden ekonomický celok. Poskytuje informácie o konsolidovanom celku a zostavuje sa pomocou konsolidačných metód. Povinnosť zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku má účtovná jednotka, ktorá je obchodnou spoločnosťou a je riadiacou alebo ovládajúcou účtovnou jednotkou (materská spoločnosť). Účtovné jednotky, ktoré tvoria konsolidovanú účtovnú závierku a sú emitentom cenných papierov v členských krajinách Európskej únie použijú na

⁶¹ GOGOVÁ, M. 2006. Účtovné výkazy ako súčasť účtovnej závierky v podvojnóm účtovníctve – porovnanie slovenskej právnej úpravy s úpravou podľa IAS/IFRS. In *AIESA - participácia doktorandov na budovaní spoločnosti založenej na vedomostiach. Zborník z 5. medzinárodnej vedeckej konferencie*. Bratislava : Vydavateľstvo Ekonóm, 2006. ISBN 80-225-2174-4.

zostavovanie účtovnej závierky Medzinárodné účtovné štandardy finančného vykazovania IFRS, ktoré sú upravené právom Európskeho spoločenstva. Konsolidovaná účtovná závierka musí byť overená audítorom. Je to účtovná závierka zostavená na báze individuálnych účtovných závierok jednotlivých subjektov, ktoré sú vzájomne kapitálovo prepojené. Konsolidovaná účtovná závierka tvorí fikciu právnickej jednotky, nie je to jednoduchý súčet individuálnych účtovných výkazov a poznámok. Zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky je nástrojom pre praktické rozhodovanie pri riadení podnikov, ktoré sú prepojené cez vlastníctvo kapitálu.

S konsolidovanou účtovnou závierkou súvisia aj dve teoretické koncepcie, prvou je **teória ekonomickej jednotky**, ktorá vychádza z predpokladu, že všetky podniky, ktoré tvoria jeden konsolidovaný celok sú aj jedným ekonomickým celkom a to aj vtedy, ak materský podnik nemá v dcérskom podniku 100 % majetkovú účasť. Druhou dôležitou teoretickou koncepciou je **teória záujmov vlastníkov**, ktorá dostáva do popredia vyhodnotenie investícií materského podniku do dcérskeho podniku.

3. 3. 1 Rozsah a prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky

Štandard, ktorý rozoberá zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky je **IAS 27 – Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka**. Tento štandard je dôležitý najmä pre účtovné jednotky, ktoré sú ovládané materskou účtovnou jednotkou. Nezaoberá sa metódami účtovania podnikových kombinácií a ich bezprostredným vplyvom na konsolidáciu.

Tento štandard IAS 27 zdôrazňuje dôležité definície pojmov, ktoré sú potrebné pri konsolidácií. Medzi hlavné definície patrí:

- *menšinový podiel* – „je tá časť hospodárskeho výsledku a čistých aktív dcérskej spoločnosti, ktorá prináleží podielom na vlastnom imaní, ktoré nie sú priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskej spoločnosti vo vlastníctve materskej spoločnosti,“⁶²

- *materská spoločnosť* je účtovnou jednotkou, ktorá ma jedno alebo viac dcérskych jednotiek,

- *dcérska spoločnosť* je účtovnou jednotkou, ktorá je ovládaná inou účtovnou jednotkou, ktorou je materská účtovná jednotka.

⁶² Úradný vestník Európskej únie. Nariadenie 1606/2002 [online]. Publikované 24.3.2010. [citované 4.12.2010]. Dostupné z <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm>.

Ďalšou dôležitou definíciou je informácia o *skupine*, ktorú tvorí materská jednotka so všetkými svojimi dcérskymi podnikmi. Keďže konsolidovanú účtovnú jednotku tvorí súbor individuálnych účtovných závierok jednotlivých dcérskych účtovných jednotiek, tak štandard definuje aj *Individuálnu účtovnú závierku*, „ktorá je účtovnou závierkou prezentovanou materskou spoločnosťou, investorom v pridruženom podniku alebo spoločníkom v spoluovládanej účtovnej jednotke, v ktorej sa investície účtujú skôr na základe priameho podielu na vlastnom imaní, ako na základe vykázaných výsledkov a čistých aktív podniku, do ktorého sa investuje.“⁶³

Materská a dcérska spoločnosť môže byť investorom aj v inom pridruženom podniku, alebo spoločníkom v inej účtovnej jednotke. Vtedy sa účtovná závierka zostavuje aj v súlade s inými štandardmi a to IAS 28 – Investície do pridružených podnikov a IAS 31 – Podiely na spoločnom podnikaní. V prípade, ak účtovná jednotka nie je ani dcérskou účtovnou jednotkou ani pridruženým a spoločným podnikom nemá individuálnu účtovnú závierku.

Každá materská účtovná jednotka nemusí zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku ak:

- sama materská spoločnosť je dcérskou spoločnosťou v inej účtovnej jednotke,
- ak dlhové nástroje, nástroje vlastného imania materskej jednotky nie sú používané na verejné obchodovanie,
- ak materská spoločnosť nepodala a ani sa nechystá podať svoju účtovnú závierku komisii pre cenné papiere alebo inej inštitúcii, ktorá vydáva akýkoľvek druh nástroja na verejnom trhu,
- materská spoločnosť musí zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku v súlade so štandardami.

Rozsah pôsobnosti účtovnej jednotky je spojený s tým, že konsolidovaná účtovná závierka zahŕňa všetky dcérske spoločnosti materskej spoločnosti. Predpokladá sa, že ovládanie existuje, ak materská spoločnosť vlastní priamo alebo nepriamo pomocou dcérskych spoločností viac ako polovicu hlasovacích práv účtovnej jednotky. V prípade, ak materská spoločnosť vlastní menej ako polovicu hlasovacích práv, tak ovládanie existuje. Ak má materská spoločnosť viac ako polovicu hlasovacích práv na základe zmluvy s inými investormi, môže riadiť finančné a prevádzkové zámery účtovnej jednotky a má možnosť zvoliť alebo odvolať členov predstavenstva alebo riadiaceho orgánu a nakoniec môže

⁶³ Úradný vestník Európskej únie. Nariadenie 1606/2002 [online]. Publikované 24.3.2010. [citované 4.12.2010]. Dostupné z <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm>.

uplatňovať právomoc väčšiny hlasov na zasadnutiach predstavenstva alebo riadiaceho orgánu.

3. 3. 2 Postupy a metódy konsolidácie účtovnej závierky podľa IAS/IFRS

V súlade so siedmou smernicou EÚ je deklarované používanie troch metód konsolidácie a to **úplnej metódy, metódy podielovej konsolidácie a metódy vlastného imania**. Okrem toho siedma smernica deklaruje aj povinnosť používania rovnakých metód pri oceňovaní majetku a záväzkov a rovnaký spôsob prepočtu používaný pri cudzích menách.

Ďalším dôležitým faktorom je pravidlo troch mesiacov a to v prípade viac ako trojmesačnej odchýlky závierkového dňa konsolidovanej účtovnej závierky od závierkového dňa každej individuálnej účtovnej závierky dcérskej spoločnosti, ktorá patrí do konsolidovaného celku. Siedma smernica deklaruje tiež možnosť uplatňovania metód a zásad podľa Medzinárodných účtovných štandardov finančného vykazovania IAS/IFRS. Pri aplikácii týchto štandardov sa vychádza z ustanovenia siedmej smernice. Postupy konsolidácie účtovnej jednotky sú v štandardoch riešené nasledovne:⁶⁴

- pri zostavovaní a prezentácii konsolidovanej účtovnej závierky pre skupinu účtovných jednotiek, ktoré sú pod kontrolou materskej účtovnej jednotky a pre účtovanie investícií do dcérskych podnikov, spoločných a pridružených podnikov sa uplatňuje **IAS 27 – Konsolidované a individuálne účtovné jednotky**,
- pri účtovaní do pridružených podnikov s výnimkou investícií, ktoré sú držané na obchodovanie sa aplikuje **IAS 28 – Investície do pridružených podnikov**,
- v prípade spoločných podielov a pri vykazovaní majetku, záväzkov, výnosov a nákladov v spoločných podnikoch sa použije **IAS 31 – Podiely na spoločnom podnikaní**.

Tieto štandardy sú novelizované a s účinnosťou od 1. 1. 2005 majú zmenené názvy. Z toho vyplýva, že pre jednotlivé majetkové vzťahy existuje príslušný účtovný štandard.

IAS 27 obsahuje okrem ustanovení, ako sa tvoria skupiny spoločností kontrolovanej materskou jednotkou a postupov konsolidácie, aj ustanovenia pre vykázanie podielov. Ide o účtovanie investícií do dcérskych spoločností, ktoré sú spoločne kontrolované spoločnými a pridruženými podnikmi v individuálnych účtovných závierkach

⁶⁴ BAŠTINCOVÁ, A. a kol. 2009. *Aktuálne problémy v oblasti účtovníctva, audítorstva a daní*. Bratislava : Ekonóm, 2009. s. 59. ISBN 978-80-225-2741-5

materských jednotiek spoločníkov a investorov. Okrem týchto ustanovení obsahuje aj požiadavky na zverejnenie údajov v konsolidovanej účtovnej závierke.

Problémy, ktoré súvisia so všetkými typmi podnikov rieši štandard **IFRS 3 – Podnikové kombinácie**. Tento štandard je náhradou pre pôvodný IAS 22 – Podnikové kombinácie, ktorý mal účinnosť od 31. 3. 2004. IFRS 3 upravuje účtovanie podnikových kombinácií a goodwillu, ktorý pri podnikových kombináciách vzniká alebo v prípade zvýšenia podielu nadobúdateľa na reálnej hodnote čistých nadobudnutých aktív, záväzkov a podmienených záväzkov. Podniková kombinácia tvorí spojenie samostatných podnikov do jedného subjektu alebo podniku z pohľadu vykazovania a jej výsledkom je skutočnosť, že jeden subjekt získa kontrolu nad druhým subjektom alebo viacerými obstaranými podnikmi. Môže byť tvorená aj rôznymi spôsobmi podľa právneho, daňového alebo iného hľadiska. Najpoužívanejšia je kúpa vlastného imania, kúpa čistých aktív a prevzatie záväzkov. V prípade ak pri **kúpe vlastného imania** ide o založenie podniku so 100 % majetkovou účasťou, tak podniková kombinácia tvorí vzťah medzi materským a dcérsym podnikom, kde nadobúdateľom je materský podnik a obstaraným je dcérsky podnik. Ak vznikne tento vzťah matky a dcéry, tak materský podnik pri zostavovaní účtovnej závierky použije štandard IFRS 3 – Podnikové kombinácie a podiel dcérskej účtovnej jednotky vykáže v individuálnej účtovnej závierke ako investíciu do dcérskeho podniku. Keď ide o **kúpu čistých aktív** iného subjektu a nejde o kúpu vlastného imania vtedy nevzniká vzťah medzi materskou a dcérskou účtovnou jednotkou a nevzniká ani povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. Dátumom akvizície je deň, keď nadobúdateľ reálne preberie kontrolu nad obstaraným podnikom.

Od 1. 7. 2009 sa zmenil názov nekontrolujúceho podielu a používa sa pojem menšinový podiel. Nekontrolujúci podiel je „vlastné imanie v dcérskom podniku, ktoré nie je priamo alebo nepriamo priraditeľné materskému podniku“⁶⁵

Metóda **kúpi pri akvizícii** je jedinou prístupnou metódou účtovania podnikovej kombinácie. Pri tejto metóde kúpi sa dôraz kladie najmä na nadobúdateľa, ktorý kupuje čisté aktíva a uznáva získané aktíva a prevzaté záväzky a podmienené záväzky. Pri tejto metóde je dôležité identifikovať nadobúdateľa, oceniť náklady podnikovej kombinácie a priradiť náklady k aktívam, ktoré sa nadobudli. Pre identifikáciu nadobúdateľa sa v IFRS 3 venuje veľká pozornosť. Získať kontrolu v nejakom podniku znamená *získať viac ako*

⁶⁵ HVOŽDÁROVÁ, J. a kol. 2009. *Konsolidácia účtovnej závierky a jej analýza*. Bratislava : Ekonóm, 2009. s. 49. ISBN 978-80-225-2804-7

polovicu hlasovacích práv. V prípade, ak sa nedosiahne požadované množstvo hlasov, tak kontrola môže byť zabezpečená:⁶⁶

- dohodou s inými investormi,
- pomocou právomoci, ktorá zabezpečí finančné a prevádzkové zámery inej jednotky na základe dohody alebo štatútu,
- právomocou, ktorou môže menovať alebo odvolávať členov správnej rady alebo iného riadiaceho orgánu,
- odovzdávaním väčšiny hlasov na zasadnutiach správnej rady alebo iného riadiaceho orgánu.,
- v prípade, ak reálna hodnota jednej kombinujúcej sa jednotky je vyššia ako druhej, tak nadobúdateľom je jednotka s vyššou reálnou hodnotou,
- ak nastane výmena hlasovacích kmeňových akcií za peňažnú hotovosť alebo iné aktíva, tak jednotka, ktorá poskytuje tieto peňažné aktíva a hotovosť je nadobúdateľom,
- ak manažment má prevahu pri vyberaní manažérskeho tímu, vtedy je pravdepodobne nadobúdateľom.

S podnikovou kombináciou súvisí vznik **goodwillu**, ktorý tvoria budúce ekonomické úžitky, ktoré vznikajú z aktív, ktoré sa nedajú individuálne identifikovať a samostatne uznať. K dátumu akvizície nadobúdateľ uzná goodwill a na začiatku ho ocení vo výške skutočne vynaložených nákladov. Podľa IFRS 3 sa goodwill neodpisuje, ale raz za rok sa testuje na znehodnotenie a preto sa môže vykazovať aj niekoľko účtovných období v rovnakej výške a jednorázovo sa zúčtuje s výsledkom hospodárenia s vyradeným majetkom. K zníženiu goodwillu príde v prípade, ak sa zníži hodnota majetku, na ktorý je viazaný. IFRS 3 nedefinuje existenciu negatívneho goodwillu, rozoberá iba prebytok podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľných aktív, záväzkov a podmienených záväzkov. Prebytok ako výsledok prehodnotenia bude hneď pri jeho vzniku zúčtovaný s výsledkom hospodárenia.

Štandard IFRS 3 kladie dôraz aj na zverejnenie informácií nadobúdateľom, ktoré sú potrebné pri zostavovaní účtovnej závierky a špecifikuje ich nasledovne:⁶⁷

- ide o informácie, ktoré používatelia účtovnej závierky použijú na zhodnotenie povahy finančného účinku podnikovej kombinácie, ktorá bola uskutočnená

⁶⁶ BAŠTINCOVÁ, A. a kol. 2009. *Aktuálne problémy v oblasti účtovníctva, audítorstva a daní*. Bratislava : Ekonóm, 2009. s. 62. ISBN 978-80-225-2741-5

⁶⁷ HVOŽDÁROVÁ, J. a kol. 2009. *Konsolidácia účtovnej závierky a jej analýza*. Bratislava : Ekonóm, 2009. s. 49. ISBN 978-80-225-2804-7

v účtovnom období a po súvahovom dátume, ale pred dátumom kedy je účtovná závierka schválená na zverejnenie,

- informácie potrebné pre používateľov účtovných závierok zhodnotiť finančné účinky ziskov, strát, opráv chýb, ktoré boli uznané v bežnom období a týkajú sa podnikových kombinácií, ktoré nastali v bežnom alebo predchádzajúcom období.

Ďalší štandard, ktorý súvisí so zostavovaním konsolidovanej účtovnej závierky je **IAS 27**, ktorý v prvom rade kladie dôraz na použitie rovnakých účtovných zásad pre podobné transakcie a udalosti. Tento štandard obsahuje ustanovenia aj o *pravidle troch mesiacov* a to s nadväznosťou na zásadu konzistencie účtovných období: „účtovné zvierky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností použité pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sú zostavované k rovnakému dátumu. Ak sú dátumy, ku ktorým sú zostavené individuálne účtovné zvierky materskej spoločnosti a dcérskych spoločností rozdielne, dcérska spoločnosť zostavuje pre potreby konsolidácie dodatočnú účtovnú zvierku k rovnakému dátumu, ako je účtovná zvierka materskej spoločnosti, pokiaľ to nie je prakticky nemožné“⁶⁸ V prípade, ak sa dátumy líšia „vykonajú sa úpravy účinkov významných transakcií alebo udalostí, ktoré nastanú medzi týmto dátumom a dátumom účtovnej závierky materskej spoločnosti. Medzi dátumom vykazovania dcérskej spoločnosti a dátumom vykazovania materskej spoločnosti nemá byť rozdiel väčší ako tri mesiace. Dĺžka období vykazovania a akýkoľvek rozdiel v dátumoch vykazovania majú byť rovnaké od obdobia k obdobiu.“⁶⁹

Podľa IAS 27 a podľa predpokladu fikcie právnickej jednoty sa aplikuje nasledujúci postup na báze súčtových účtovných výkazov:⁷⁰

1. konsolidácia kapitálu

- eliminovať účtovnú hodnotu investície materskej spoločnosti v každej dcérskej spoločnosti a podiel materskej spoločnosti na vlastnom imaní každej dcérskej spoločnosti. Rozdiel, ktorý vznikne sa spracuje podľa IFRS 3,
- identifikujú sa nekontrolujúce podiely na zisku alebo strate,
- nekontrolujúce podiely na čistých aktívach konsolidovaných dcérskych spoločnostiach sa identifikujú oddelene od vlastného imania materskej spoločnosti.

Tieto nekontrolujúce podiely sa tvoria z hodnoty menšinových podielov k dátumu

⁶⁸ IAS 27. 26

⁶⁹ IAS 27.27

⁷⁰ BAŠTINCOVÁ, A. a kol. 2009. *Aktuálne problémy v oblasti účtovníctva, audítorstva a daní*. Bratislava : Ekonóm, 2009. s. 69. ISBN 978-80-225-2741-5

pôvodnej kombinácie a z podielu na zmenách vo vlastnom imaní po dátume kombinácie a sú v konsolidovanej súvahe vykázané v rámci vlastného imania, oddelene od vlastného imania materskej spoločnosti. Taktiež nekontrolujúce podiely na zisku a strate sa vykážu oddelene.

2. konsolidácia záväzkov, medzivýsledkov a súvisiacich nákladov a výnosov

- eliminuje v plnej výške vnútro skupinové zostatky, transakcie, výnosy a náklady⁷¹, znamená to, že v celkovej výške sa zisky a straty eliminujú.

IAS 27 definuje aj presný dátum, kedy dcérske spoločnosti treba zahrnúť do konsolidácie, hovoríme o – *momente prvej konsolidácie kapitálu*. Výnosy a náklady dcérskej spoločnosti sú súčasťou konsolidovanej závierky od dátumu akvizície.

Úprava konsolidácie účtovnej závierky dcérskych podnikov, ktoré sú pod kontrolou materských spoločností sa zdajú byť veľmi zložité, ale súbor štandardov IAS/IFRS sa aplikuje pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky nie individuálnej účtovnej závierky a preto IAS 27 úzko súvisí aj s *Rámcovou osnovou*, ktorá vysvetľuje základné pojmy, kvalitatívne charakteristiky a účtovné zásady na zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky. Okrem toho na štandard IAS 27 pôsobia ďalšie štandardy ako *IAS 7 - Výkazy peňažných tokov*, ktorý sa použije pri vykázaní konsolidovaného prehľadu peňažných tokov; *IAS 12 – Dane z príjmov*, na výpočet a účtovanie odloženej dani pri dočasných rozdieloch, ktorý vyplýva z konsolidácie účtovnej závierky; *IAS 38 – Nehmotný majetok* a *IAS 39 – Finančné nástroje*, ktorý sa používa pri oceňovaní investícií do dcérskych spoločností za určitých vymedzených podmienok.

⁷¹ IAS 27.24

Záver

V oblasti harmonizačného procesu bol rok 2005, keď sa v účtovných jednotkách začali používať Medzinárodné účtovné štandardy finančného vykazovania IFRS. Povinnosť zostavovať účtovné závierky podľa IFRS prinieslo vyššiu porovnateľnosť informácií, ktoré sa zverejňujú v účtovných výkazoch pre potreby používateľov a investorov, ktorí sa rozhodujú o umiestnení kapitálu. IFRS sú významným zdrojom, na ktorý má priamy vplyv investičné rozhodovanie.

Vo všeobecnosti je účtovná závierka štruktúrované vyjadrenie finančnej situácie a finančnej výkonnosti účtovnej jednotky. V súčiastiach účtovnej závierky sa vykazujú jednotlivé prvky, ktoré tvoria aktíva, záväzky, vlastné imanie, výnosy, náklady, ostatné výnosy, ostatné náklady, ostatné zmeny vlastného imania a peňažné toky. Základnými výkazmi účtovnej závierky podľa IFRS je výkaz finančnej situácie, výkaz úplného výsledku, výkaz zmien vlastného imania, výkaz peňažných tokov a poznámky.

Štandard IAS 1 neupravuje formálnu stránku usporiadania súvahových položiek, môžu byť zostavené v horizontálnej alebo vertikálnej podobe. IFRS upravuje iba základné položky, ktoré musia byť zahrnuté vo výkaze finančnej situácie. Položky aktív a záväzkov sa členia na obežné a neobežné, alebo podľa likvidnosti a okrem toho sa musí dodržať ich členenie na krátkodobé a dlhodobé z pohľadu ich splatnosti.

Pri prezentovaní súvahových položiek je nutné rešpektovať zásadu významnosti a položky rozšíriť o významné položky. Výkaz úplného výsledku poskytuje informácie o výkonnosti účtovnej jednotky a prezentujú sa v ňom iba položky, ktoré súvisia so ziskovosťou tejto účtovnej jednotky. IAS 1 vyžaduje dôsledne oddeliť dôsledky transakcií, ktoré reprezentujú výkonnosť podniku od transakcií s vlastníkami. Účtovná jednotka môže podľa svojho uváženia zostaviť buď jeden výkaz o úplnom výsledku hospodárenia, jeho súčasťou budú aj informácie predtým prezentované vo výkaze ziskov a strát, alebo môže zostaviť samostatný výkaz ziskov a strát a na tento výkaz bude naviazaný výkaz o úplnom výsledku hospodárenia.

Náklady sa vo výkaze rozdeľujú podľa druhu alebo podľa účelu a toto členenie, ak nie je obsiahnuté vo výkaze úplného výsledku musí byť vymedzené v poznámkach. Výkaz zmien vlastného imania sa zameriava na informácie o skutočnostiach, ktoré spôsobujú zmeny vo vlastnom imaní počas účtovného obdobia. Prírastky a úbytky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov rieši a rozoberá výkaz peňažných tokov, ktorý je

podrobne analyzovaný v IAS 7. Peňažné toky sa rozlišujú z viacerých činností a to z prevádzkovej, investičnej a z finančnej činnosti.

V poznámkach zostavených podľa IFRS je podrobný prehľad významných zásad a bilančnej politiky príslušnej účtovnej jednotky. Poznámky sú najrozsiahlejšou súčasťou účtovnej závierky a okrem základných zásad a požiadaviek na zverejnenie musia riešiť problematiku, ktorá sa vzťahuje na jednotlivé štandardy týkajúce sa zostavením účtovnej závierky.

Globalizácia ekonomiky je v súčasnosti na celosvetovej úrovni a my sme nie len svedkami, ale aj účastníkmi tohto procesu. Ekonomiky ostatných krajín sa otvárajú a vznikajú tak kapitálovo previazané spoločnosti bez ohľadu na územné a politické hranice štátu. Tieto kapitálovo prepojené spoločnosti tvoria jeden konsolidovaný celok, a preto si vyžadujú osobitné prístupy k riadeniu a osobitné nástroje riadenia. Výsledkom týchto osobitných nástrojov riadenia je zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky, ktorá je odlišná od individuálnej účtovnej závierky. Konsolidovaná účtovná závierka je založená na fikcii právnickej jednotky, teda na predpoklade, akoby bol konsolidovaný celok právnickou osobou. Tvoria ju individuálne účtovné závierky jednotlivých spoločností, ktorých súčet však nie je jednoduchý. Konsolidovaná účtovná závierka sa stala zdrojom informácií pre manažment spoločnosti, ktorý zostavuje účtovnú závierku, pre potencionálnych investorov do cenných papierov spoločností, ktoré tvoria konsolidovaný celok, pre úverové inštitúcie pri poskytnutí alebo neposkytnutí úveru a pre ďalších používateľov.

V súčasnosti sú Medzinárodné štandardy finančného vykazovania IFRS východiskom na riešenie problémov pri vykazovaní dane z príjmov, zisku určeného na výplatu dividend akcionárom. Túto problematiku rieši každý štát svojimi národnými predpismi a preto musia podniky zostavovať výkazy podľa národných úprav. V prípade porovnania IFRS so slovenskými predpismi bola v rôznych oblastiach zistená odlišnosť a preto bola potrebná harmonizácia a zosúladenie sa aj s ostatnými členskými štátmi Európskej únie. Aby v budúcnosti účtovné jednotky predišli rôznym problémom pri zostavovaní účtovnej závierky je potrebné si podrobne naštudovať IFRS. V budúcnosti sa predpokladá, že sa zvýši dôraz na prechod väčšieho počtu účtovných jednotiek na zostavenie účtovnej závierky podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania IFRS.

Použitá literatúra

Knižné publikácie

- [1] BAŠTINCOVÁ, A. 2007. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava : Edícia Ekonómia, 2007. ISBN 978-80-8078-144-6.
- [2] BAŠTINCOVÁ, A. a kol. 2009. *Aktuálne problémy v oblasti účtovníctva, audítorstva a daní*. Bratislava : Ekonóm, 2009. ISBN 978-80-225-2741-5.
- [3] BAŠTINCOVÁ, A. 2007. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. 1.vyd. Bratislava : Edícia ekonómia, 2007. s. 20. ISBN 978-80-8078-144-6.
- [4] DVOŘÁKOVÁ, D. 2009. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardu IFRS*. Brno : PRESS, 2009. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [5] EPSTEIN, B. J. – MIRZA, A. A. 2005: *Wiley IFRS 2005 Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*. New Jersey: WILEY, 2005, s. 29
- [6] HVOŽDÁROVÁ, J. a kol. 2009. *Konsolidácia účtovnej závierky a jej analýza*. Bratislava : Ekonóm, 2009. s. 49. ISBN 978-80-225-2804-7.
- [7] KOVANICOVÁ, D. a kol. 2003. *Finanční účetnictví a světový koncept*. Praha: Polygon 2003. ISBN 80-7273-090-8.
- [8] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. 2005 *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX a.s., 2005. ISBN 80-86324-44-3.
- [9] SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008 *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. ISBN 978-80-89265-08-4.
- [10] SOUKUPOVÁ, B. - ŠLOSÁROVÁ, A. - BAŠTINCOVÁ, A. 2004. *Účtovníctvo*. Bratislava : Edícia ekonómia, 2004. ISBN 80-8078-020-X.
- [11] ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2006. *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava: IURA EDITION, 2006. ISBN 80-8078-070-6.

Publikačná činnosť

- [12] FIFLÍKOVÁ, M. 2009. *Porovnanie účtovných štandardov IAS/IFRS a US GAAP a charakterizácia stavu ich konvergenčného procesu* : diplomová práca. Bratislava : UK, 2009. s. 72.
- [13] GOGOVÁ, M.: Účtovné výkazy ako súčasť účtovnej závierky v podvojnóm účtovníctve – porovnanie slovenskej právnej úpravy s úpravou podľa IAS/IFRS. In: *11. medzinárodná vedecká konferencia. AIESA – budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach*. Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2007.

[14] HRUŠKA, V. 2006. IAS 7 - Výkazy peněžních toků. In *Účetnictví*. 2006, č. 10, s.15-16.

[15] LACOVÁ, Ľ. 2006. Aplikácia medzinárodných účtovných štandardov IAS/IFRS pri zostavení súvahy. In *Manažment v teórii a prax*. ISSN 1336-7137, 2006, roč.2, špeciálne číslo, s. 63-67.

[16] ŠULOVSÁ, M. 2006. Prezentácia majetku v účtovnej závierke podľa IAS/IFRS. In *AIESA – participácia doktorandov na budovaní spoločnosti založenej na vedomostiach. Medzinárodná vedecká konferencia*. Bratislava : Vydavateľstvo Ekonóm, 2006. ISBN 80-225-2174-4.

[17] TUŠAN, R. 2010. *Východiská účtovnej závierky podľa IAS/IFRS* : VEGA. Košice. Ekonomická fakulta, Technická univerzita v Košiciach, 2010. 11 s.

Právne normy

[18] Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (IFRS). Londýn: IASB, 2560 s.. ISBN 978-80-968990-2-9.

[19] Zákon o účtovníctve č. 431/2002 Z.z. v znení neskorších predpisov

[20] Štvrtá smernica Rady z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností (78/660/EHS) v znení neskorších predpisov

[21] Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS. Úradný vestník Európskej únie

[22] Úradný vestník Európskej únie. Nariadenie 1606/2002 [online]. Publikované 24.3.2010. [citované 7.11.2010]. Dostupné z <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm >. http://hn.hnonline.sk/2-22250555-k10000_detail-1a

