

Contributions, Allowances and Subscriptions into Capital Trading Company's Equity

Anna Šlosárová¹

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovak Republic
E-mail: anna.slosarova@euba.sk

Abstract: Capital trading company's equity consists of external sources (from partners), from accounting entity activity and from revaluation of assets and liabilities to fair value, that is accounted for with influence on equity. Partners realize contributions to company that can have various form. In the contribution we deal with explication of the term contribution into capital trading company's equity with focus on various forms of contribution – contribution to share capital, allowance to reserve fund, subscription to capital funds, share premium. Based on understanding of the legislation in the Slovak Republic in the area of external sources from which the capital trading company's equity consists, before and after 1. 1. 2018, the aim of the contribution is to identify differences in the concept of the term contribution to equity in trade law and in accounting.

Keywords: capital trading company, equity, contribution into equity, allowance into equity, subscriptions into equity

JEL codes: K11, M40, M41

1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Podľa § 56 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“) „Obchodná spoločnosť (ďalej len „spoločnosť“) je právnickou osobou založenou za účelom podnikania.“ Obchodnými spoločnosťami sú verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným, akciová spoločnosť a jednoduchá spoločnosť na akcie. Podľa charakteristiky jednotlivých typov obchodných spoločností môžeme obchodné spoločnosti rozčleniť do troch základných skupín, ktoré predstavujú formy obchodných spoločností (Máziková, Ondrušová, Seneši, 2016): osobné obchodné spoločnosti, kapitálové obchodné spoločnosti a zmiešané obchodné spoločnosti.

Kapitálové obchodné spoločnosti sa vyznačujú kapitálovou účasťou spoločníkov na podnikaní spoločnosti; takýmito spoločnosťami sú akciová spoločnosť a spoločnosť s ručením obmedzeným. V akciovej spoločnosti (vrátane jednoduchej spoločnosti na akcie) sa vytvára povinne základné imanie (vklad základného kapitálu do spoločnosti). Akcionár ako spoločník akciovej spoločnosti neručí za záväzky spoločnosti. (Obchodný zákonník, § 154 ods. 1) V spoločnosti s ručením obmedzeným sa tiež povinne vytvára základné imanie. Ručenie spoločníka za záväzky spoločnosti je obmedzené výškou jeho nesplateného vkladu zapísaného v obchodnom registri. (Obchodný zákonník, § 106)

Zdroje majetku kapitálovej obchodnej spoločnosti sa členia na vlastné zdroje (označované ako vlastné imanie) a cudzie zdroje (označované ako záväzky). Vlastné imanie je spoločný názov pre tieto vlastné zdroje majetku: základné imanie, kapitálové fondy, fondy tvorené zo zisku, prevedené výsledky hospodárenia z minulých účtovných období a výsledok hospodárenia za vykazované účtovné obdobie.

Pojmy základné imanie a základný kapitál, resp. vlastné imanie a vlastný kapitál, sa často považujú za synonymá. Pakšiová (2014, s. 48) napríklad v tejto súvislosti uvádza, že na základe bilančnej rovnice v ekonomickej a účtovnej teórii možno odôvodniť používanie pojmov „majetková podstata / zachovanie majetkovej podstaty“ a „kapitál / zachovanie kapitálu“ v synonymickom význame. S týmto názorom možno v teoretickej rovine súhlasiť, avšak v slovenskej obchodno-právnej i účtovnej legislatíve sa pojem kapitál nevyskytuje. Používa sa pojem imanie (základné, vlastné).

Informácie o vlastnom imaní sú relevantné najmä pre vlastníkov. Podľa Blahušiakovej (2010, s. 54) „V podnikateľskej účtovnej jednotke predstavuje vlastné imanie podiel vlastníkov na majetku účtovnej jednotky. Vlastné imanie je možné zvýšiť investíciami vlastníkov a komplexným výsledkom a je znižované o rozdelenia vlastníkom. Vzhľadom na to, že vlastné imanie je rozdielová veličina (je to vlastne čistá suma, ktorá zostane, keď majetok znížime o záväzky), je ovplyvnené všetkými transakciami a udalosťami, ktoré zvyšujú alebo znižujú majetok bez toho, aby sa zvyšovali alebo znižovali v tej istej miere záväzky.“

Vlastné imanie sa tvorí z externých zdrojov a vlastnou činnosťou účtovnej jednotky. Z externých zdrojov (teda vkladmi spoločníkov) sa tvoria: základné imanie, emisné ážio a kapitálové fondy označované v účtovníctve podnikateľa ako ostatné kapitálové fondy.

Cieľom príspevku je vysvetliť podstatu širšieho významu pojmu vklad do imania kapitálovej obchodnej spoločnosti so zameraním sa na rôzne formy vkladu – vklad do základného imania, príplatok do rezervného fondu, príspevok do kapitálového fondu, emisné ážio. Význam skúmania uvedenej problematiky vidíme najmä v tom, že s účinnosťou od 1. 1. 2018 bola zmenená a doplnená právna úprava v uvedenej oblasti, a to v Obchodnom zákonníku, v zákone o účtovníctve aj v postupoch účtovania pre podnikateľov. Považujeme preto za potrebné tejto zmene sa venovať aj v teoretickej rovine. Správne pochopenie podstaty vkladov do imania kapitálovej obchodnej spoločnosti je predpokladom relevantnosti informácií o vlastnom imaní pre používateľov informácií z účtovnej závierky.

Zámerom príspevku je na základe poznania stavu právnej úpravy SR v oblasti externých zdrojov, z ktorých sa tvorí vlastné imanie kapitálových obchodných spoločností (podnikateľov), pred 1. 1. 2018 a od 1. 1. 2018 identifikovať rozdiely v poňatí pojmu vklad do imania v obchodnom práve a v účtovníctve.

2 Metodológia a zdrojové údaje

Objektom skúmania príspevku je teoretické vymedzenie pojmov vkladu, príplatky a príspevky do imania akciovej spoločnosti a spoločnosti s ručením obmedzeným. Na tento účel sme zhromaždili a detailne analyzovali základné poznatky o predmete skúmania. Ťažisko tvorila právna úprava obchodných spoločností (Obchodný zákonník) a literatúra, ktorá sa tejto problematike venuje. Poznatky, ktoré sme získali o ekonomickej podstate vkladov, sme previazali s účtovníctvom v tejto oblasti.

Obchodno-právna legislatíva v SR (Obchodný zákonník) v oblasti vlastného imania vychádza zo Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2012/30/EÚ z 25. októbra 2012 o koordinácii ochranných opatrení, ktoré členské štáty vyžadujú od obchodných spoločností na ochranu záujmov spoločníkov a tretích osôb v zmysle druhého odseku článku 54 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, pokiaľ ide o zakladanie akciových spoločností a udržiavanie a zmenu ich základného imania, s cieľom dosiahnuť rovnocennosť týchto opatrení, ktorá okrem iného upravuje na úrovni európskej legislatívy aj problematiku ostatných kapitálových fondov. Účtovná legislatíva v SR v oblasti vlastného imania implementovala ustanovenia Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Výsledkom transpozície tejto smernice bolo novelizované znenie zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“).

Okrem zákonnej právnej úpravy tvorilo ďalší zdroj informácií pri spracúvaní príspevku Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v systave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania pre podnikateľov“). S účinnosťou od 1. 1. 2018 boli postupy účtovania pre podnikateľov novelizované Opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 6. decembra 2017 č. MF/14776/2017-74, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č.

23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.

Príspevok je spracovaný na teoretickej úrovni a zameriava sa len na právnu úpravu v oblasti vlastného imania v SR, s akcentom na zmeny účinné od 1. 1. 2018. Na základe explikácie pojmov vklad, príplatok a príspevok do imania sme použitím analyticko-syntetického prístupu k skúmanej problematike objasnili jej podstatu. Aplikáciou komparácie sme v závere príspevku identifikovali rozdiely v poňatí pojmu vklad do imania kapitálovej obchodnej spoločnosti v obchodnom práve a v účtovníctve.

3 Výsledky a diskusia

Z hľadiska vlastníctva členíme zdroje majetku na vlastné (vlastné imanie) a cudzie (záväzky). Podľa § 6 ods. 4 Obchodného zákonníka: „Vlastné imanie tvoria vlastné zdroje financovania obchodného majetku podnikateľa podľa osobitného predpisu.“ Za osobitný predpis na tieto účely sa považuje zákon o účtovníctve. V samotnom zákone o účtovníctve pojem vlastné imanie nie je definovaný. Predmetom účtovníctva však podľa § 2 ods. 2 a 3 zákona o účtovníctve je (okrem iného) účtovanie a vykazovanie skutočností o rozdieli majetku a záväzkov. Podľa § 59 ods. 1 postupov účtovania pre podnikateľov vlastné imanie predstavuje rozdiel majetku a záväzkov.

Vlastné imanie sa tvorí z externých zdrojov, t. j. vkladmi spoločníkov do spoločnosti, z interných zdrojov, vytvorených účtovnou jednotkou a z preceňovania majetku a záväzkov na reálnu hodnotu, ktoré sa účtuje s vplyvom na vlastné imanie. Položky vlastného imania, ktoré sa tvoria z externých zdrojov, sú základné imanie a kapitálové fondy. Kapitálovými fondami sú emisné ážio a ostatné kapitálové fondy. Pojem fond sa v tejto súvislosti používa na označenie zdroja majetku, ktorý je súčasťou vlastného imania a vzniká vkladom spoločníkov do imania.

Účtovné predpisy chápu pojem vklad **širšie** ako Obchodný zákonník. (Farkaš, 2018) Môžeme povedať, že v spoločnom vyjadrení ide o vklady spoločníkov v širšom poňatí. V Obchodnom zákonníku sa v tejto súvislosti používajú nasledujúce pojmy:

- vklady – čím sa rozumejú vklady do základného imania,
- príplatky – čím sa rozumie tvorba zákonného rezervného fondu príplatkami spoločníkov nad výšku vkladov do základného imania,
- príspevky – čím sa rozumejú príspevky do ostatných kapitálových fondov,
- emisné ážio – špecifický kapitálový fond.

Podľa § 59 ods. 1 Obchodného zákonníka **Vkladom spoločníka** (zvýraznila Šlosárová) je súhrn peňažných prostriedkov (ďalej len „peňažný vklad“) a iných peniazmi ocenených hodnôt (ďalej len „nepeňažný vklad“), ktoré spoločník vkladá do spoločnosti a podieľa sa nimi na výsledku podnikania spoločnosti. Podľa § 58 ods. 1 Obchodného zákonníka peňažné vyjadrenie súhrnu peňažných i nepeňažných vkladov všetkých spoločníkov do spoločnosti je základné imanie spoločnosti.

Účtovanie vkladov do vlastného imania je spracované vo viacerých publikáciách, napr. v publikácii autoriek Máziková, Mateášová, Ondrušová (2019).

Akciová spoločnosť a spoločnosť s ručením obmedzeným vytvárajú povinne aj zákonný rezervný fond. Podľa § 67 ods. 2 Obchodného zákonníka „Rezervný fond možno vytvoriť už pri vzniku spoločnosti alebo pri zvyšovaní základného imania **príplatkami spoločníkov** (zvýraznila Šlosárová) nad výšku vkladov alebo nad menovitú hodnotu akcií.“ Účtovanie tvorby rezervného fondu pri vzniku spoločnosti príplatkami spoločníkov vysvetľujú vo svojej publikácii tiež autorky Máziková, Mateášová, Ondrušová (2019).

Akciová spoločnosť a spoločnosť s ručením obmedzeným môže vytvoriť kapitálový fond z príspevkov. **Príspevkami** sú „vklady“ akcionára alebo spoločníka do vlastného imania, ktoré nezvyšujú základné imanie a nie sú emisným ážiom. Sú formou kapitálového fondu, ktorý je externým zdrojom majetku. Takéto vklady sa do 31. 12. 2017 označovali ako

bezodplatne nadobudnutý majetok od spoločníka spoločnosti s ručením obmedzeným alebo akcionára (bezodplatne nadobudnutý majetok sa považoval za darovaný majetok). V každej publikácii, ktorá sa venovala tejto oblasti, sa ako zdroj darovaného majetku od spoločníkov alebo akcionárov účtoval v súlade s platnými postupmi účtovania ostatný kapitálový fond. Rovnako je to napr. aj v publikácii Máziková, Ondrušová, Seneši (2016).

Pojem **kapitálový fond z príspevkov** zaviedla novela Obchodného zákonníka, ktorá bola uskutočnená zákonom č. 264/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. Týmto istým zákonom bol novelizovaný aj zákon o účtovníctve. Vo vzťahu ku kapitálovému fondu z príspevkov to bola novela v § 28, kde bol doplnený nový odsek 5, ktorý znie: „Na základe splatenia príspevkov do kapitálového fondu z príspevkov sa účtuje v obchodnej spoločnosti a u spoločníka alebo akcionára vytvorenie kapitálového fondu z príspevkov podľa osobitného predpisu (§ 123 ods. 2 a § 217a Obchodného zákonníka). V účtovníctve spoločníka alebo akcionára sa splatené príspevky do kapitálového fondu z príspevkov účtujú ako súčasť ocenenia cenného papiera alebo podielu na základnom imaní.“.

Pri príspevku do kapitálového fondu z príspevkov je podľa § 2 ods. 3 postupov účtovania pre podnikateľov dňom uskutočnenia účtovného prípadu deň splatenia príspevku; deň splatenia pri nepeňažnom príspevku je deň prevzatia príspevku obchodnou spoločnosťou a u akcionára alebo spoločníka je to deň odovzdania príspevku obchodnej spoločnosti. Z uvedeného (a rovnako zo zákona o účtovníctve) vyplýva, že na účte 413 – *Ostatné kapitálové fondy* sa účtuje o príspevku až vtedy, keď účtovná jednotka prijala peňažné prostriedky (peňažný príspevok) a prevzala majetok (nepeňažný príspevok).

Ak je emisný kurz akcie vyšší ako jej menovitá hodnota, suma prevyšujúca menovitú hodnotu akcie je **emisné ážio** (zvýraznila Šlosárová). (Obchodný zákonník, § 154)

Záver

Z explikácie pojmu vklad z pohľadu účtovnej legislatívy a pojmov vklad, príplatok, príspevok a emisné ážio z pohľadu Obchodného zákonníka vyplynulo, že účtovná legislatíva neuvažuje s rôznymi variantmi vkladu do imania tak detailne, ako je to v Obchodnom zákonníku. Je benevolentnejšia, z vecného hľadiska to však nepovažujeme za rozpor. V každej forme vkladu z pohľadu Obchodného zákonníka ide o vklad spoločníkov do imania, teda o externý zdroj vlastného imania. Možno konštatovať, že s účinnosťou od 1. 1. 2018 došlo určitým spôsobom k sprehľadneniu pojmov v oblasti vkladov vlastníkov mimo základného imania. V tabuľke 1 uvádzame komparáciu pojmu vklad z pohľadu Obchodného zákonníka a z pohľadu účtovníctva.

Tabuľka 1 Komparácia pojmu vklad

Obchodný zákonník	Postupy účtovania pre podnikateľov
Vklad do základného imania	Vklad do základného imania
Príplatok do rezervného fondu	Kapitálový vklad do rezervného fondu
Príspevok do kapitálového fondu z príspevkov	Príspevok do kapitálového fondu z príspevkov
Emisné ážio	Emisné ážio

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Obchodného zákonníka a postupov účtovania pre podnikateľov

O vzniku položiek vlastného imania sa účtuje už pri upísaní príslušnej položky, okrem kapitálového fondu z príspevkov. Celý proces vytvárania kapitálového fondu z príspevkov až do času jeho splatenia, tvorí u prijímateľa príspevku len podmienený majetok, preto sa o ňom neúčtuje, len sa zaeviduje na podsúvahovom účte. Informácia sa musí uviesť v poznámkach účtovnej závierky, pretože je pre používateľa relevantná. Majetkom sa stáva až splatením a vtedy sa vytvára aj vlastný zdroj majetku účtovaný na účte 413 – *Ostatné kapitálové fondy*. V čase splatenia sa zruší zápis na podsúvahovom účte, zaúčtuje sa v účtovníctve a vykáže sa v súvahe najbližšie zostavenej účtovnej závierky.

Príslušnosť ku grantovej úlohe

Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu APVV č. APVV-16-0602 „Zvyšovanie relevantnosti účtovných informácií v SR – od nákladov k hodnote“.

Literárne zdroje a iné odkazy

Blahušiaková, M. (2010). *Súvaha ako súčasť účtovnej závierky*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM.

Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2012/30/EÚ z 25. októbra 2012 o koordinácii ochranných opatrení, ktoré členské štáty vyžadujú od obchodných spoločností na ochranu záujmov spoločníkov a tretích osôb v zmysle druhého odseku článku 54 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, pokiaľ ide o zakladanie akciových spoločností a udržiavanie a zmenu ich základného imania, s cieľom dosiahnuť rovnocennosť týchto opatrení.

Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

Farkaš, R. (2018). *Vlastné imanie obchodných spoločností. Účtovné aspekty*. Druhé, prepracované a doplnené vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer.

Máziková, K., Ondrušová, L. Seneši, N. (2016). *Účtovníctvo vlastníckych transakcií*. Bratislava: Wolters Kluwer.

Máziková, K. Mateášová, M. Ondrušová, L. (2019). *Účtovníctvo podnikateľských subjektov I*. Bratislava: Wolters Kluwer.

MF SR (2019). *Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.*

MF SR (2019). *Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 6. decembra 2017 č. MF/14776/2017-74, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.*

Pakšiová, R. (2014). *Majetková podstata podniku*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM.

Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.

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

Zákon č. 264/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.