

HISTORICKÝ VÝVOJ PREHLĎADU PEŇAŽNÝCH TOKOV V SLOVENSKEJ REPUBLIKE ¹

Historical development of Cash Flow Statement in the Slovak Republic

Miloš Sklenka

V Slovenskej republike sme sa s Prehľadom peňažných tokov stretli prvýkrát v právnej úprave účtovníctva platnej od roku 1993. Vtedy s názvom Prehľad o peňažných tokoch bol upravený Opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/277/1993 z 15. novembra. 1993, ktorým sa ustanovil obsah prílohy tvoriacej súčasť účtovnej závierky podnikateľov. Štruktúra prehľadu peňažných tokov (cash flow) a vysvetlivky na jeho zostavenie boli uvedené v prílohe č. 4 tohto opatrenia. Prehľad peňažných tokov zostavovali podniky v tejto zjednodušenej štruktúre:

P. Stav peňažných prostriedkov na začiatku účtovného obdobia
A. Čistý peňažný tok z bežnej a mimoriadnej činnosti (+/-) Účtovný hospodársky výsledok za podnik ako celok (+/-) Úpravy o nepeňažné operácie (+/-) Úpravy obežných aktív
B. Investičná činnosť (-) Obstaranie stálych aktív (+) Výnosy z predaja stálych aktív (+/-) Komplexný prenájom
C. Finančná činnosť (+/-) Zmena stavu dlhodobých záväzkov (+/-) Zvýšenie a zníženie vlastného imania z vybraných operácií
D. Rozdiel (R-P-A-B-C)
R. Stav peňažných prostriedkov na konci účtovného obdobia

Schéma 1 Zjednodušená štruktúra prehľadu peňažných tokov platná od roku 1993

Zo schémy 1 vidíme, že Prehľad peňažných tokov obsahoval nasledovné druhy informácií a to stav peňažných prostriedkov na začiatku účtovného obdobia (riadok P), stav peňažných prostriedkov na konci účtovného obdobia (riadok R) a vplyvy, ktoré spôsobili zmenu peňažných prostriedkov zo stavu na začiatku účtovného obdobia na stav na konci účtovného obdobia. Tieto vplyvy boli zobrazené v prehľade na riadkoch A, B, C a D. Celkové peňažné toky sa rozdeľovali do 3 oblastí a to: čistý peňažný tok z bežnej a mimoriadnej činnosti, investičná činnosť, finančná činnosť.

Pod investičnou činnosťou sa rozumeli všetky transakcie v oblasti investičného majetku (obstaranie hmotného investičného majetku, nehmotného investičného majetku, finančných investícií, výnosy z predaja hmotného a nehmotného investičného majetku a finančných investícií a pohľadávky a záväzky z komplexného prenájmu).

¹ Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov projektu Kultúrnej a edukačnej grantovej agentúry Ministerstva školstva SR č. 3/6243/08 (G483/08) „Implementácia zmien v účtovnom a daňovom systéme po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie a eurozóny do výučby predmetov študijného programu Účtovníctvo“.

Pod finančnou činnosťou sa rozumeli pohyby v oblasti dlhodobých úverov, záväzkov z dlhopisov, ostatných dlhodobých záväzkov a vybrané operácie z oblasti vlastného imania.

Pod čistým peňažným tokom z bežnej a mimoriadnej činnosti sa rozumeli nepeňažné a peňažné operácie, ktoré vplývali na výšku peňažných prostriedkov.

Na riadku D v prehľade sa vykazoval vyrovnávací rozdiel (+/-) a k údajom bolo potrebné pripojiť stručný komentár o príčinách rozdielu, pokiaľ išlo o podstatnú sumu.

Pri zostavovaní Prehľadu peňažných tokov sa používal nepriamy spôsob, ktorý vychádzal z celkového hospodárskeho výsledku t. j. z čistého hospodárskeho výsledku (po odpočítaní dane z príjmov). Hovorilo sa mu aj spôsob, ktorý vychádza zo zisku.

Neskôr bolo schválené dňa 8. novembra 1994 Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/506/1994, ktorým sa menilo Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/277/1993. Na základe tohto opatrenia Prehľad peňažných tokov sa od roku 1994 zostavoval fakultatívne.

Dňa 15. októbra 1997 bolo schválené ďalšie Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 3358/97-sekr., ktorým sa menilo Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/277/1993 a zároveň týmto opatrením sa zrušilo Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/506/1994. Týmto opatrením dochádza k zmene fakultatívneho zostavovania Prehľadu peňažných tokov podnikmi na obligatorne t. j. povinné. Zmena sa týkala podnikov, ktoré mali povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítorom. U ostatných podnikoch bolo fakultatívne zostavovanie prehľadu zachované. Táto zmena sa týkala pri zostavovaní Prehľadu peňažných tokov za roky 1997 a 1998.

Informácie obsiahnuté v Prehľade peňažných tokov, ktorý sa zostavoval do roku 1998 nemali dostatočnú vypovedaciu schopnosť pre používateľa z účtovnej závierky. Funkcia prehľadu bola do značnej miery deformovaná, pretože išlo predovšetkým o oboznámenie sa s týmto zdrojom informácií. Prehľad nebol dostatočným podkladom nielen pre finančnú analýzu, ale aj zdrojom pri rozhodovaní sa. Preto Ministerstvo financií Slovenskej republiky upravilo metodiku zostavovania Prehľadu peňažných tokov, aby bola v súlade s metodikou používanou v trhových ekonomikách.

Dňom 1. januára 1999 nadobudlo účinnosť Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 3098/1998-KM, ktorým sa menilo a doplnilo Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/277/1993 a zrušilo Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 3358/1997-sekr. Týmto opatrením sa zmenila štruktúra zostavovania Prehľadu peňažných tokov. Išlo o nový Prehľad peňažných tokov. Zmeny, ktoré toto opatrenie prinieslo boli konzistentné s IAS 7 – Výkazy peňažných tokov. Zmenil sa názov prehľadu a to na „Prehľad peňažných tokov (Cash Flow Statements)“. Toto opatrenie určilo rámec, v ktorom sa podniky museli pohybovať pri zostavovaní Prehľadu peňažných tokov, pričom už nešlo o direktívny spôsob zostavovania, ale jeho obsah, forma a štruktúra v každom podniku záviseli od jeho subjektívneho prístupu.

Nakoľko problematika jeho zostavovania nebola pre podniky jednoduchá, vydalo Ministerstvo financií Slovenskej republiky dňa 15. februára 1999 Metodický pokyn k zostaveniu Prehľadu peňažných tokov č. 5007/1999-92.

Povinnosť zostavovať prehľad mali naďalej len podniky, ktoré museli mať účtovnú závierku overenú audítorom, ostatné podniky mohli zostavovať fakultatívne.

Prehľad peňažných tokov sa zostavoval v zjednodušenej štruktúre, ktorá je zobrazená v schéme 2.

Zo schémy 2 vidíme, že Prehľad peňažných tokov mal úplne novú štruktúru, obsah ako to bolo do roku 1998. V prehľade sa podobne ako to bolo aj do roku 1998 vykazujú peňažné prostriedky na začiatku a na konci účtovného obdobia. Rozdiel je len v definovaní peňažných prostriedkov, kde za peňažné prostriedky sa považuje aj záporný zostatok na bežnom účte tzv. kontokorent. Zaviedol sa nový pojem a to peňažné ekvivalenty.

Celková činnosť podniku pre potreby zostavovania prehľadu sa členila na základné podnikateľské činnosti, investičné činnosti a finančné činnosti.

Základnými podnikateľskými činnosťami sa rozumeli základné zárobkové činnosti podniku a ostatné činnosti, ktoré nepatrili medzi investičné alebo finančné činnosti.

Investičnými činnosťami sa chápalo obstaranie a vyradenie hmotného a nehmotného investičného majetku a finančných investícií, ktoré neboli súčasťou peňažných ekvivalentov.

Finančnými činnosťami sa chápali činnosti, ktoré spôsobovali zmeny vo veľkosti a zložení vlastného imania, pohľadávok a záväzkov podniku vzťahujúcich sa k finančnej činnosti.

Ďalšia zmena nastala pri metódach vykazovania peňažných tokov. Peňažné toky zo základných podnikateľských činností sa mohli vykazovať priamou A. (2) v schéme 2 alebo nepriamou metódou A. (1) v schéme 2, nakoľko podnik si mohol sám zvoliť, ktorú metódu použije. Peňažné toky z investičných a finančných činností sa vykazovali len priamou metódou. V prehľade sa začali vykazovať v každej časti t. j. v základných podnikateľských činnostiach, investičných činnostiach a finančných činnostiach špecifické položky a alternatívne vykazované položky.

Dňa 10. apríla 2003 nadobudlo účinnosť Opatrenie Ministerstva financií 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. Týmto opatrením sa všetky dovtedy vydané opatrenia zrušujú. Toto opatrenie bolo viackrát novelizované a došlo len nepatrným rozdielom. Ide o miernu úpravu terminológie v oblasti definovania základných pojmov. (peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty). Celková činnosť podniku sa člení na prevádzkovú činnosť, investičnú činnosť a finančnú činnosť. Obsahová náplň pri niektorých činnostiach je doplnená o nové položky.

<p>A.(1) Peňažné toky zo základných podnikateľských činností</p> <p>(+/-) Hospodársky výsledok z bežnej činnosti pred zdanením daňou z príjmov právnickej osoby</p> <p>(+/-) Nepeňažné operácie ovplyvňujúce hospodársky výsledok z bežnej činnosti</p> <p>(+/-) Zmeny stavu pracovného kapitálu</p> <p>(+/-) Úroky účtované do nákladov, výnosov</p> <p>(+/-) Položky vylúčené zo základných podnikateľských činností</p> <p>(+/-) Špecifické položky</p> <p>(+/-) Alternatívne vykazované položky</p>
--

A. (2)	(+) Prijmy z predaja tovaru, výrobkov, služieb a pod. (-) Výdavky na nákup tovaru, materiálu, služieb, osobných nákladov a pod. (+/-) Špecifické položky (+/-) Alternatívne vykazované položky
A***	Čistý peňažný tok zo základných podnikateľských činností
B.	Peňažné toky z investičných činností (-) Výdavky spojené s obstaraním stálych aktív (+) Prijmy z predaja stálych aktív (+/-) Peňažné toky z prenájmu súboru hnutelných a nehnuteľných vecí prenajímaných ako celok, z úverov a pôžičiek poskytovaných spriazneným osobám (+/-) Špecifické položky (+/-) Alternatívne vykazované položky
B***	Čistý peňažný tok z investičnej činnosti
C.	Čistý peňažný tok po financovaní investícií (A*** + B***)
D.	Peňažné toky z finančnej činnosti (+/-) Zmeny stavu dlhodobých (príp. krátkodobých) záväzkov (+/-) Peňažné toky v oblasti vlastného imania (+/-) Špecifické položky (+/-) Alternatívne vykazované položky
D***	Čistý peňažný tok z finančnej činnosti
E.	Výsledkové kurzové rozdiely vyčíslené na konci účtovného obdobia
F.	Zmena stavu peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov (A***+B***+D***+E)
G.	Stav peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov na začiatku účtovného obdobia
H.	Zostatok peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov na konci účtovného obdobia

Schéma 2 Zjednodušená štruktúra prehľadu peňažných tokov platná od roku 1999

Abstrakt

Prehľad peňažných tokov a jeho zostavovanie v účtovnej závierke v podmienkach Slovenskej republiky má svoju históriu. Cieľom príspevku je historický vývoj tohto prehľadu od roku 1993 po súčasnosť.

Kľúčové slová: Prehľad peňažných tokov, peňažné prostriedky, peňažné ekvivalenty, prevádzková činnosť, investičná činnosť, finančná činnosť.

Summary

Make up of Cash Flow Statement in the financial statements in the Slovak republic has a history. The purpose of this article is historical development of the Cash Flow Statement since 1993 to the present.

Key words: Cash Flow Statement, cash, cash equivalents, operating activities, investing activities, financing activities.

JEL klasifikácia: M40, M41

Použitá literatúra

- [1] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/277/1993, ktorým sa ustanovuje obsah prílohy tvoriacej súčasť účtovnej závierky podnikateľov.
- [2] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/506/1994, ktorým sa mení opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/277/1993.
- [3] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 3358/1997-sekr., ktorým sa mení opatrenie č. 65/277/1993 a zrušuje opatrenie č. 65/506/1994.
- [4] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 3098/1998, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 65/277/1993, a zrušuje opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 3358/1997-sekr
- [5] Metodický pokyn Ministerstva financií Slovenskej republiky k zostaveniu prehľadu peňažných tokov č. 5007/1999-92.
- [6] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky 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.

Kontakt

Miloš Sklenka, Ing., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 766, milossklenka@gmail.com