

POZNÁMKY ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY MIKRO, MALEJ A VEĽKEJ ÚČTOVNEJ JEDNOTKY¹

Notes to the financial statements for micro, small and big accounting entity

Anna Šlosárová

Úvod

Účtovná závierka by mala používateľom informácií poskytovať verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky. Obraz o účtovnej jednotke sa poskytuje prostredníctvom informácií, ktoré sú prezentované v jednotlivých súčiastiach účtovnej závierky. Súčasti účtovnej závierky, ktorými sú: súvaha, výkaz ziskov a strát a poznámky, tvoria jeden celok. Súčasti účtovnej závierky navzájom súvisia, pretože zobrazujú rôzne aspekty tých istých ekonomických procesov a javov vzniknutých v účtovnej jednotke v účtovnom období. Preto okrem kvantitatívnych informácií, ktoré sa prezentujú predovšetkým v súvahe a vo výkaze ziskov a strát, sú dôležité ďalšie kvantitatívne i kvalitatívne informácie prezentované v poznámkach účtovnej závierky.

Cieľom príspevku je analýza všeobecných požiadaviek na zostavenie poznámok účtovnej závierky, analýza ich obsahovej náplne a komparácia všeobecných požiadaviek a obsahovej náplne poznámok účtovnej závierky v nadväznosti na členenie účtovných jednotiek do veľkostných skupín.

1. Všeobecné požiadavky na zostavenie poznámok účtovnej závierky podľa veľkostných skupín účtovných jednotiek

V dôsledku implementácie *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, v znení neskorších predpisov* (ďalej len „Smernica o účtovných závierkach“) definoval zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve s účinnosťou od 1. 1. 2015 tri veľkostné skupiny účtovných jednotiek: mikro účtovná jednotka, malá účtovná jednotka, veľká účtovná jednotka. Triedenie účtovných jednotiek do veľkostných skupín sa vzťahuje na: obchodnú spoločnosť; družstvo; fyzickú osobu, ktorá podniká alebo vykonáva inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazuje svoje výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa zákona o dani z príjmov, účtujúca v sústave podvojného účtovníctva; fyzickú osobu s trvalým pobytom na území SR, ktorá je podnikateľom podľa Obchodného zákonníka, a ktorá sa do obchodného registra zapisuje na vlastnú žiadosť, alebo ak tak ustanoví osobitný zákon (v prípade, že účtuje v sústave podvojného účtovníctva); pozemkové spoločenstvo.

Poznámky, ako tretia neoddeliteľná súčasť účtovnej závierky, sa svojím rozsahom a obsahom líšia v závislosti od toho, či ich zostavuje mikro účtovná jednotka, malá účtovná jednotka, alebo veľká účtovná jednotka.

Každá veľkostná skupina účtovných jednotiek má samostatné opatrenie o účtovnej závierke (sú uvedené v zozname použitej literatúry pod č. 4, 5, 6). Jednotlivé opatrenia o účtovných závierkach rešpektujú jednu zo základných požiadaviek smernice o účtovných závierkach „**najskôr myslieť na malých**“ v oblasti poznámok tak, že pre mikro účtovnú

¹ Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu Vedeckej grantovej agentúry MŠVVaŠ SR a SAV č. 1/0122/14 (2014 – 2016) *Kreovanie finančnej situácie účtovnej jednotky prostredníctvom nástrojov bilančnej politiky*.

jednotku sa požaduje prezentovať v poznámkach najmenej informácií, k nim sa pre malú účtovnú jednotku pridávajú ďalšie a pre veľkú účtovnú jednotku ešte ďalšie, podrobnejšie informácie. Všeobecné požiadavky na zostavenie poznámok podľa veľkostných skupín účtovných jednotiek sú uvedené v tabuľke 1.

Všeobecné požiadavky na zostavenie poznámok

Tabuľka 1

<i>Mikro účtovná jednotka</i>	<i>Malá účtovná jednotka</i>	<i>Veľká účtovná jednotka</i>
Informácie v poznámkach musia byť užitočné, významné, zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé.	Informácie v poznámkach musia byť užitočné, významné, zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé.	Informácie v poznámkach musia byť užitočné, významné, zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé.
X	Nevýznamné informácie sa môžu zoskupovať. Informácie v poznámkach sa uvádzajú tak, aby sa vyjadrila ekonomická realita a podstata príslušnej transakcie a dohody.	Nevýznamné informácie sa môžu zoskupovať.
V poznámkach sa uvádzajú informácie, ktoré sa účtovná jednotka dozvedela do dňa zostavenia účtovnej závierky a má pre ne obsahovú náplň ustanovenú opatrením o účtovnej závierke.	V poznámkach sa uvádzajú informácie, ktoré sa účtovná jednotka dozvedela do dňa zostavenia účtovnej závierky a má pre ne obsahovú náplň ustanovenú opatrením o účtovnej závierke.	V poznámkach sa uvádzajú informácie, ktoré sa účtovná jednotka dozvedela do dňa zostavenia účtovnej závierky a má pre ne obsahovú náplň ustanovenú opatrením o účtovnej závierke.
Poznámky pozostávajú z popisných informácií a číselných údajov podľa obsahovej náplne uvedenej v prílohe opatrenia o účtovnej závierke.	Poznámky pozostávajú z popisných informácií a číselných údajov podľa obsahovej náplne uvedenej v prílohe opatrenia o účtovnej závierke.	Poznámky pozostávajú z popisných informácií a číselných údajov podľa obsahovej náplne uvedenej v prílohe opatrenia o účtovnej závierke.
X	Ak pre niektoré časti poznámok účtovná jednotka nemá obsahovú náplň, príslušné informácie sa neuvádzajú.	Ak pre niektoré časti poznámok účtovná jednotka nemá obsahovú náplň, príslušné informácie sa neuvádzajú.
V poznámkach sa môžu uvádzať informácie, ktoré sa účtovná jednotka rozhodla poskytnúť používateľom nad rámec ustanovenej obsahovej náplne.	V poznámkach sa môžu uvádzať informácie, ktoré sa účtovná jednotka rozhodla poskytnúť používateľom nad rámec ustanovenej obsahovej náplne.	V poznámkach sa môžu uvádzať ďalšie informácie, ktoré sa účtovná jednotka rozhodla poskytnúť používateľom nad rámec ustanovenej obsahovej náplne.
X	X	V poznámkach účtovná jednotka vždy uvádza ďalšie informácie , ak sú potrebné na zabezpečenie požiadavky verného a pravdivého obrazu majetku, záväzkov, finančnej

		situácie a výsledku hospodárenia účtovnej jednotky.
Údaje v poznámkach sa uvádzajú za bežné účtovné obdobie.	Ak je to možné, informácie sa uvádzajú v tabuľkovej forme, pričom sa uvádzajú informácie za bežné účtovné obdobie. Ak existuje údaj na porovnanie, uvádzajú sa aj údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.	Ak je to možné, informácie sa uvádzajú v tabuľkovej forme, pričom sa uvádzajú informácie za bežné účtovné obdobie. Ak existuje údaj na porovnanie, uvádzajú sa aj údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.
X	Doplňujúce informácie k súvahe a výkazu ziskov a strát sa uvádzajú podľa poradia vykazovaných položiek s označením popisovaných položiek.	Doplňujúce informácie k súvahe a výkazu ziskov a strát sa uvádzajú podľa poradia vykazovaných položiek s označením popisovaných položiek.
X	V prípade ocenenia v cudzej mene, uvedie sa aj označenie meny.	V prípade ocenenia v cudzej mene, uvedie sa aj označenie meny.
Sumy v poznámkach sa uvádzajú v celých eurách.	Sumy v poznámkach sa uvádzajú v celých eurách; ak sa účtovná jednotka rozhodne, môže sumy uvádzať v eurách so zaokrúhlením na dve desatinné miesta, t. j. v eurocentoch.	Sumy v poznámkach sa uvádzajú v celých eurách; ak sa účtovná jednotka rozhodne, môže sumy uvádzať v eurách so zaokrúhlením na dve desatinné miesta, t. j. v eurocentoch.

2. Obsahová náplň poznámok účtovnej závierky podľa veľkostných skupín účtovných jednotiek

V tabuľke 2 je uvedená obsahová náplň poznámok v základnom (t. j. nie detailnom) členení podľa veľkostných skupín účtovných jednotiek.

Obsahová náplň poznámok – základné členenie

Tabuľka 2

<i>Mikro účtovná jednotka</i>	<i>Malá účtovná jednotka</i>	<i>Veľká účtovná jednotka</i>
Čl. I Všeobecné údaje	Čl. I Všeobecné informácie Čl. II Informácie o orgánoch spoločnosti	Čl. I Všeobecné informácie
Čl. II Informácie o prijatých postupoch	Čl. III. Informácie o prijatých postupoch	Čl. II Informácie o prijatých postupoch

Čl. III Informácie, ktoré vysvetľujú a doplňajú súvahu a výkaz ziskov a strát	Čl. IV Informácie, ktoré vysvetľujú a doplňajú súvahu a výkaz ziskov a strát	Čl. III Informácie, ktoré vysvetľujú a doplňujú položky súvahy
		Čl. IV Informácie, ktoré vysvetľujú a doplňajú položky výkazu ziskov a strát
	Čl. V Informácie o iných aktívach a iných pasívach	Čl. V Informácie o iných aktívach a iných pasívach
	Čl. VI Udalosti, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka	Čl. VI Udalosti, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka
		Čl. VIII (Tento článok nemá nadpis. Jeho obsahom sú informácie o transakciách medzi vykazujúcou účtovnou jednotkou a spriaznenými osobami.)
	Čl. VII Ostatné informácie	Čl. VIII Ostatné informácie
		Čl. IX. Prehľad o pohybe vlastného imania
		Čl. X Prehľad peňažných tokov

Opatreniami o účtovnej závierke je daná len obsahová náplň poznámok, nestanovuje sa tabuľková forma (tú si má vypracovať samotná účtovná jednotka).

Záver

Z tabuľky 1 je zrejماً komparácia požiadaviek na zostavenie účtovnej závierky vo všeobecnosti v nadväznosti na veľkosť účtovnej jednotky. Najjednoduchšie sú poznámky účtovnej závierky mikro účtovnej jednotky; opatrenie o účtovnej závierke mikro účtovných jednotiek však neumožňuje aplikovať zásadu významnosti pri ich zostavovaní, z čoho vyplýva, že musí byť každá informácia uvádzaná osobitne (neagregovane). Opatrenie o účtovnej závierke mikro účtovnej jednotky neobsahuje ani ustanovenie o tom, že ak pre niektoré časti účtovná jednotka nemá obsahovú náplň, príslušné informácie sa neuvádzajú. Z tohto môže vyplývať, že bez ohľadu na to, či účtovná jednotka má alebo nemá náplň pre požadovanú informáciu, formálne by tam mal byť uvedený aspoň jej názov.

Mikro účtovná jednotka uvádza v poznámkach údaje len za bežné účtovné obdobie, ostatné skupiny účtovných jednotiek za bežné, a ak existuje údaj na porovnanie, tak aj za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

Mikro účtovná jednotka uvádza sumy v poznámkach v celých eurách, ostatné skupiny účtovných jednotiek sa môžu rozhodnúť, či budú uvádzať sumy v celých eurách alebo v eurocentoch.

Veľká účtovná jednotka a subjekt verejného záujmu nemá žiadne úľavy zo zostavovania poznámok účtovnej závierky, dokonca sú povinné v poznámkach uviesť vždy aj

ďalšie (t. j. nad rámec požadovaných) informácie, ak sú potrebné na zabezpečenie požiadavky verného a pravdivého zobrazenia predmetu účtovníctva.

Výrazne nová požiadavka na zostavovanie poznámok účtovnej závierky sa týka doplňujúcich informácií k súvahe a výkazu ziskov a strát, ktoré sa uvádzajú podľa poradia vykazovaných položiek s označením popisovaných položiek.

Z tabuľky 2 je zrejma komparácia obsahovej náplne poznámok v nadväznosti na veľkosť účtovnej jednotky v základnom členení. Obsah sa postupne rozširuje od mikro účtovnej jednotky pridávaním častí až po veľkú účtovnú jednotku a subjekt verejného záujmu. Z tabuľky 2, okrem iného, vyplýva, že prehľad o pohybe vlastného imania (predtým označovaný ako prehľad zmien vlastného imania) a prehľad peňažných tokov zostavujú len veľké účtovné jednotky. Zásadná zmena nastala v povinnosti zostavovania prehľadu peňažných tokov, ktorý po novom povinne zostavujú len veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu; do 31. 12. 2014 sa povinnosť zostavovania prehľadu peňažných tokov týkala účtovných jednotiek, ktoré majú povinnosť mať overenú účtovnú závierku audítorom.

Abstrakt

V príspevku analyzujeme všeobecné požiadavky na zostavenie poznámok účtovnej závierky, ich obsahovú náplň a v nadväznosti na členenie účtovných jednotiek do veľkostných skupín ich porovnávame v tabuľkách. V závere poukazujeme na najdôležitejšie rozdiely medzi všeobecnými požiadavkami a obsahovou náplňou poznámok účtovných závierok mikro, malej a veľkej účtovnej jednotky.

Kľúčové slová: účtovná závierka, poznámky účtovnej závierky, všeobecné požiadavky na zostavenie poznámok účtovnej závierky, obsahová náplň poznámok účtovnej závierky podľa veľkostných skupín účtovných jednotiek

Summary

In this contribution we analyze general requirements for preparing of notes to the financial statements, their content and their comparison in tables in relation to the division of accounting entities into size classes. In conclusion we point out the most important differences between general requirements and content of notes to the financial statements for micro, small and big accounting entities.

Key words: financial statements, notes to the financial statements, general requirements for preparing of notes to the financial statements, content of notes to the financial statements according to the size criteria of accounting entities.

JEL klasifikácia: M40, M41

Použitá literatúra

- [1] ŠLOSÁROVÁ, A. 2015. *Analýza účtovnej závierky. Aktuálne problémy v oblasti účtovnej závierky podnikateľov*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2015. 94 s. ISBN 978-80-225-4068-1.
- [2] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [3] Opatrenie Ministerstva financií SR 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.
- [4] Opatrenie MF SR z 24. septembra 2014 č. MF/18008/2014-74, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie MF SR z 11. decembra 2013 č. MF/15464/2013-74, 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 mikro účtovné jednotky.

- [5] Opatrenie MF SR z 3. decembra 2014 č. MF/23378/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre malé účtovné jednotky.
- [6] Opatrenie MF SR z 3. decembra 2014 č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu.
- [7] 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, v znení neskorších predpisov.

Kontakt

Anna Šlosárová, prof. Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 760, anna.slosarova@euba.sk