

Katarína Máziková
Norbert Seneši

KATEGORIZÁCIA ÚČTOVNÝCH JEDNOTIEK PO NOVELIZÁCII ZÁKONA O ÚČTOVNÍCTVE A JEJ DÔSLEDKY

Úvod

Novela zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), ktorá nadobudla účinnosť od roku 2015, prináša pre účtovné jednotky, okrem iných legislatívnych zmien, aj ich povinnú kategorizáciu do troch veľkostných skupín na základe troch veľkostných kritérií. Na novelu zákona o účtovníctve pritom úzko nadväzujú aj nové opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktoré ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsah údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie. Opatrenia sú určené osobitne pre každú kategóriu účtovných jednotiek.

1 KATEGÓRIE ÚČTOVNÝCH JEDNOTIEK NA ZÁKLADE TROCH VEĽKOSTNÝCH KRITÉRIÍ

Cieľom harmonizácie oblasti účtovníctva v rámci Európskej únie je **zabezpečiť komparabilitu a transparentnosť informácií prezentovaných v účtovných závierkach** zostavovaných v rámci jednotlivých členských štátov pre posilnenie vytvorenia integrovaného kapitálového trhu, ktorý bude fungovať účinne, hladko a efektívne. V roku 2013 bola prijatá nová Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS¹ (ďalej len „Smernica Európskej únie o účtovných závierkach“), ktorá prináša aj triedenie účtovných jednotiek do niekoľkých veľkostných skupín.

Cieľom uvedenej kategorizácie účtovných jednotiek je **zabrániť neprimeranému administratívne mu zaťaženiu malých podnikov** a v súlade s tým umožniť členským

¹ Nová smernica, ako už vyplýva z jej samotného názvu, zrušuje doterajšiu Štvrtú smernicu Rady č. 78/660/EHS z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností upravujúcu individuálnu účtovnú závierku a Siedmu smernicu Rady č. 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach upravujúcu konsolidovanú účtovnú závierku. Nová smernica teda bude upravovať obe tieto oblasti – aj individuálnu účtovnú závierku aj konsolidovanú účtovnú závierku.

štátom, aby vo svojich národných predpisoch pre tieto účtovné jednotky stanovili nižšie požiadavky na povinnosti v oblasti účtovníctva. Novelou zákona o účtovníctve dochádza k transpozícii Smernice Európskej únie o účtovných závierkach do národnej legislatívy Slovenskej republiky vrátane kategorizácie účtovných jednotiek do veľkostných skupín.

Obchodné spoločnosti, družstvá, fyzické osoby podľa § 1 ods. 1 písm. a) tretieho bodu zákona o účtovníctve² účtujúce v systave podvojného účtovníctva, fyzické osoby podľa § 27 ods. 2 písm. c) zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov³ a pozemkové spoločenstvá sa budú triediť do troch nasledujúcich veľkostných skupín: mikro účtovná jednotka, malá účtovná jednotka a veľká účtovná jednotka.

		Kategória účtovnej jednotky		
		Mikro účtovná jednotka	Malá účtovná jednotka	Veľká účtovná jednotka
Veľkostné kritérium	Celková suma majetku	nepresiahla 350 000 eur	presiahla 350 000 eur, ale nepresiahla 4 000 000 eur	presiahla 4 000 000 eur
	Čistý obrat	nepresiahol 700 000 eur	presiahol 700 000 eur, ale nepresiahol 8 000 000 eur	presiahol 8 000 000 eur
	Priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia	nepresiahol 10	presiahol 10 a nepresiahol 50	presiahol 50

² Fyzické osoby, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov s výnimkou fyzických osôb, ktoré vedú daňovú evidenciu.

³ Fyzické osoby s trvalým pobytom na území Slovenskej republiky, ktoré sú podnikateľmi podľa zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov a ktoré sa do obchodného registra zapisujú na vlastnú žiadosť, alebo ak tak ustanoví osobitný predpis.

1.1 Špecifikácia veľkostných kritérií pre potreby kategorizácie účtovných jednotiek

V ustanoveniach § 2 novelizovaného zákona o účtovníctve sa vymedzujú pojmy dôležité na účely posúdenia veľkostných kritérií a teda i zaradenie účtovných jednotiek do veľkostných skupín. **Celkovou sumou majetku** sa na účely kategorizácie účtovných jednotiek rozumie suma majetku zistená zo súvahy v ocenení upravenom o opravné položky a oprávky, tzn. netto hodnota majetku (stĺpec netto v súvahe).

Do zákona o účtovníctve sa dostáva nová definícia čistého obratu, ktorá sa bude jednotne uplatňovať na účely celého zákona⁴. Do **čistého obratu** sa zahŕňajú výnosy dosiahnuté z predaja výrobkov, tovarov a služieb po odpočítaní zliav vrátane iných výnosov po odpočítaní zliav tej účtovnej jednotky, ktorej predmetom činnosti je dosahovanie iných výnosov ako sú výnosy z predaja výrobkov, tovarov a služieb.

Problematickým môže byť určenie tretieho kritéria, ktorým je **priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia**. Zákon o účtovníctve a ani Smernica Európskej únie o účtovných závierkach však bližšie spôsob výpočtu tohto ukazovateľa nedefinujú ani neodkazujú v tejto súvislosti na iný predpis. Riešením pri výpočte tohto ukazovateľa je podľa nášho názoru použitie ukazovateľa priemerný evidenčný počet zamestnancov prepočítaný na plne zamestnaných, ktorý sa používa v **štatistickom výkaze Práca 2-04**⁵. V uvedenom štatistickom výkaze je v metodických vysvetlivkách k obsahu tohto výkazu uvedený presný postup výpočtu tohto ukazovateľa. Štatistický výkaz Práca 2-04 je pritom štvrtročným výkazom a pre potrebu zistenia priemerného prepočítaného počtu zamestnancov počas celého účtovného obdobia by sa mal tento ukazovateľ vypočítať ako priemer koncových stavov ukazovateľa priemerný evidenčný počet zamestnancov prepočítaný na plne zamestnaných z jednotlivých štvrtrokov účtovného obdobia, prípadne mesiacov.

1.2 Postup zatriedenia účtovnej jednotky do kategórie účtovných jednotiek

Okrem základných pojmov viažucich sa k veľkostným kritériám je veľmi dôležitý aj postup zatried'ovania účtovných jednotiek do jednotlivých veľkostných skupín. Účtovné jednotky sa **zatriedia do veľkostnej skupiny na základe splnenia aspoň dvoch z troch veľkostných kritérií** pre konkrétnu kategóriu ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná

⁴ Predtým sa definícia čistého obratu v zákone o účtovníctve nachádzala až tri krát a bola vždy rovnaká - v § 17a ods. 2 písm. b) (povinnosť zostavenia individuálnej účtovnej závierky podľa IFRS v znení prijatom Európskou úniou), § 19 ods. 1 písm. a) druhom bode (povinnosť overenia riadnej individuálnej účtovnej závierky a mimoriadnej individuálnej účtovnej závierky audítorom) a v § 22 ods. 10 písm. b) (oslobodenie materskej účtovnej jednotky od povinnosti zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku).

⁵ Štatistický formulár Práca 2-04 je súčasťou Programu štátnych štatistických zisťovaní na roky 2015 až 2017, ktorý bol ustanovený vyhláškou Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 291/2014 Z. z., ktorou sa vydáva Program štátnych štatistických zisťovaní na roky 2015 až 2017.

závierka za príslušné účtovné obdobie. Účtovné jednotky budú povinné **sledovať splnenie/nesplnenie podmienok aj za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie**, pretože ak účtovná jednotka po dve bezprostredne po sebe idúce účtovné obdobia presiahne dve alebo prestane spĺňať určité dve kritéria pre pôvodnú kategóriu, je povinná od nasledujúceho účtovného obdobia zmeniť svoje zatriedenie do inej veľkostnej skupiny.

V tejto súvislosti existujú pre niektoré účtovné jednotky aj výnimky, ktoré sa vzťahujú na novovzniknuté účtovné jednotky a účtovné jednotky spĺňajúce veľkostné kritériá pre mikro účtovnú jednotku. Pokiaľ ide o **novovzniknutú účtovnú jednotku, táto sa zatriedi do ktorejkoľvek kategórie účtovných jednotiek na základe vlastného rozhodnutia**. Podmienkou je, že v prvotne zvolenej kategórii účtovných jednotiek musí zotrvať aj v bezprostredne nasledujúcom účtovnom období. Účtovná jednotka, ktorá spĺňa veľkostné kritériá pre mikro účtovnú jednotku, môže sa kedykoľvek rozhodnúť postupovať ako malá účtovná jednotka aj napriek tomu, že nespĺňa veľkostné kritériá pre túto vyššiu kategóriu. Tento postup však nesmie uplatniť novovzniknutá účtovná jednotka počas prvých dvoch po sebe nasledujúcich účtovných období od svojho vzniku.

Podľa prechodných ustanovení novelizovaného zákona o účtovníctve sa účtovné jednotky, ktoré majú účtovné obdobie kalendárny rok, zatriedia do veľkostných skupín od 1. januára 2015 a na tento účel **budú posudzovať splnenie veľkostných kritérií k 31. decembru 2014**. Účtovné jednotky, ktoré majú účtovné obdobie hospodársky rok, sa zatriedia do príslušnej kategórie účtovných jednotiek prvýkrát v hospodárskom roku, ktorý začína v priebehu roku 2015, pričom splnenie veľkostných kritérií na účely kategorizácie do skupín účtovných jednotiek posudzujú ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka v priebehu roku 2015. Mikro účtovná jednotka podľa zákona o účtovníctve účinného do 31. decembra 2014 sa naďalej bude považovať za mikro účtovnú jednotku aj podľa zákona o účtovníctve účinnom od roku 2015. Ostatné účtovné jednotky, ktoré sa rozhodli, že od 1. januára 2014 nebudú mikro účtovnou jednotkou aj keď príslušné kritériá spĺňali, sa od 1. januára 2015 zatriedia do kategórie malá účtovná jednotka.⁶

1.3 Osobitná kategória účtovných jednotiek - subjekty verejného záujmu

V novelizovanom zákone o účtovníctve sa definujú aj **subjekty verejného záujmu, ktoré predstavujú akúsi ďalšiu, „štvrtú kategóriu“ účtovných jednotiek**. Osobitné postavenie subjektov verejného záujmu deklaruje aj samotný zákon o účtovníctve v § 2 ods. 13, kde sa hovorí, že príslušné ustanovenia týkajúce sa triedenia účtovných jednotiek na mikro účtovnú jednotku, malú účtovnú jednotku a veľkú účtovnú jednotku sa nebudú vzťahovať na účtovné jednotky, ktoré sú subjektom verejného záujmu alebo sú uvedené v § 17a a 17b zákona o účtovníctve.

Na účely zákona o účtovníctve bude subjektom verejného záujmu *„účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na*

⁶ Zákon o účtovníctve v znení účinnom do 31. decembra 2014 v pôvodnom § 2 ods. 6 umožňoval účtovným jednotkám, ktoré spĺňali veľkostné kritériá pre mikro účtovnú jednotku, dobrovoľne sa rozhodnúť, či sa stanú alebo nestanú mikro účtovnou jednotkou.

regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“), banka, pobočka zahraničnej banky, Exportno-importná banka Slovenskej republiky, poisťovňa, pobočka zahraničnej poisťovne, zaistovňa, pobočka zahraničnej zaistovne, zdravotná poisťovňa, správcovská spoločnosť, pobočka zahraničnej správcovskej spoločnosti, dôchodková správcovská spoločnosť, doplnková dôchodková spoločnosť, Burza cenných papierov, Centrálny depozitár cenných papierov, obchodník s cennými papiermi, platobná inštitúcia, inštitúcia elektronických peňazí, subjekt kolektívneho investovania, dôchodkový fond, pobočka zahraničnej finančnej inštitúcie^{29db}) a účtovná jednotka uvedená v § 17a ods. 2.“⁷(§ 2 ods. 14 zákona o účtovníctve).

Vymedzenie subjektov verejného záujmu tak zahŕňa takmer všetky účtovné jednotky uvedené v § 17a ods. 1 až 3 zákona o účtovníctve⁸. Subjektom verejného záujmu sú väčšinou účtovné jednotky, ktoré povinne zostavujú individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom Európskou úniou, ktoré takto postupujú na základe prekročenia veľkostných kritérií a ktoré takto môžu postupovať na základe dobrovoľného rozhodnutia.

2 OSOBITNÉ OPATRENIA O ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE PRE JEDNOTLIVÉ KATEGÓRIE ÚČTOVNÝCH JEDNOTIEK

Transpozícia Smernice Európskej únie o účtovných závierkach sa v národnej legislatíve prejaví najviditeľnejšie v kategorizácii účtovných jednotiek a v nadväznosti na to predovšetkým v účtovných závierkach týchto veľkostných skupín účtovných jednotiek. Účtovné jednotky **budú zostavovať účtovnú závierku podľa rozsahu a vzoru určenom Ministerstvom financií Slovenskej republiky pre konkrétnu kategóriu účtovnej jednotky**. Pre zostavovanie účtovných závierok budú v závislosti od kategórie účtovnej jednotky relevantné nasledujúce predpisy:

1. opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky 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 (ďalej len „opatrenie o účtovnej závierke pre mikro účtovné jednotky“),
2. opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky 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(ďalej len „opatrenie o účtovnej závierke pre malé účtovné jednotky“),

⁷ § 2 ods. 14 zákona o účtovníctve

⁸ Niektoré z účtovných jednotiek uvedených v ustanoveniach § 17a ods. 1 až 3 zákona o účtovníctve sa za subjekt verejného záujmu nepovažujú a naopak, niektoré účtovné jednotky subjektom verejného záujmu sú, aj keď nie sú v § 17a ods. 1 až 3 zákona o účtovníctve uvedené.

3. opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky 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 (ďalej len „opatrenie o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu“)⁹.

Okrem vyššie uvedených predpisov **bude mať ešte v roku 2015 dôležitú úlohu aj pôvodné opatrenie** Ministerstva financií Slovenskej republiky z 31. marca 2003 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 (ďalej len „pôvodné opatrenie o účtovnej závierke“). Napriek tomu, že toto opatrenie bolo opatrením o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu zrušené, budú podľa neho v určitých prípadoch účtovné jednotky ešte v roku 2015 povinné postupovať. Podľa pôvodného opatrenia o účtovnej závierke budú postupovať malé účtovné jednotky, veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu pri zostavovaní riadnej individuálnej účtovnej závierky za účtovné obdobie, ktoré končí 31. decembra 2014, ak má účtovná jednotka účtovné obdobie kalendárny rok, ďalej za účtovné obdobie, ktoré končí v priebehu roka 2015, ak má účtovná jednotka účtovné obdobie hospodársky rok a pri zostavovaní priebežnej individuálnej účtovnej závierky ku dňu v priebehu roka 2015.

Podľa prechodných ustanovení nových opatrení o účtovných závierkach sa opatrenie o účtovnej závierke pre malé účtovné jednotky a opatrenie o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu **prvýkrát použijú až pri zostavovaní riadnej individuálnej účtovnej závierky za účtovné obdobie, ktoré začína od 1. januára 2015**, ak má účtovná jednotka účtovné obdobie kalendárny rok a za účtovné obdobie, ktoré začína v priebehu roka 2015, ak má účtovná jednotka účtovné obdobie hospodársky rok. Spomínané nové opatrenia o účtovných závierkach sa tiež prvýkrát použijú pri zostavovaní mimoriadnej individuálnej účtovnej závierky za účtovné obdobie, ktoré končí v priebehu roka 2015 a pri zostavovaní priebežnej individuálnej účtovnej závierky ku dňu v priebehu roka 2016.

Prehľad použitia opatrení o účtovných závierkach pre konkrétne kategórie účtovných jednotiek, ktoré sa budú používať pri zostavovaní účtovných závierok v závislosti od ich druhu a dňu, ku ktorému sa budú zostavovať

⁹Opatrenie o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu sa nepoužije pri zostavovaní individuálnej účtovnej závierky v prípade taxatívne vymenovaných subjektov verejného záujmu uvedených v § 1 ods. 1 tohto opatrenia. Ide predovšetkým o účtovné jednotky, ktoré sú povinné zostavovať individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom Európskou úniou alebo pre ktoré Ministerstvo financií Slovenskej republiky ustanovuje osobitné opatrenia o účtovnej závierke.

Druh účtovnej závierky	Mikro účtovná jednotka	Malá účtovná jednotka	Veľká účtovná jednotka a subjekt verejného záujmu
Riadna IÚZ za ÚO, ktoré končí 31.12.2014 alebo končí v priebehu roka 2015	opatrenie o účtovnej závierke pre mikro účtovné jednotky (MF/15464/2013-74)	pôvodné opatrenie o účtovnej závierke (4455/2003-92)	pôvodné opatrenie o účtovnej závierke (4455/2003-92)
Riadna IÚZ za ÚO, ktoré začína 1.1.2015 a neskôr alebo začína v priebehu roka 2015 alebo neskôr	opatrenie o účtovnej závierke pre mikro účtovné jednotky (MF/15464/2013-74)	opatrenie o účtovnej závierke pre malé účtovné jednotky (MF/23378/2014-74)	opatrenie o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu (MF/23377/2014-74)
Mimoriadna IÚZ za ÚO, ktoré končí v priebehu roka 2015	opatrenie o účtovnej závierke pre mikro účtovné jednotky (MF/15464/2013-74)	pôvodné opatrenie o účtovnej závierke (4455/2003-92)	pôvodné opatrenie o účtovnej závierke (4455/2003-92)
Mimoriadna IÚZ za ÚO, ktoré končí v priebehu roka 2016 a neskôr	opatrenie o účtovnej závierke pre mikro účtovné jednotky (MF/15464/2013-74)	opatrenie o účtovnej závierke pre malé účtovné jednotky (MF/23378/2014-74)	opatrenie o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu (MF/23377/2014-74)
Priebežná IÚZ ku dňu v priebehu roka 2015	opatrenie o účtovnej závierke pre mikro účtovné jednotky (MF/15464/2013-74)	pôvodné opatrenie o účtovnej závierke (4455/2003-92)	pôvodné opatrenie o účtovnej závierke (4455/2003-92)
Priebežná IÚZ ku dňu v priebehu roka 2016 a neskôr	opatrenie o účtovnej závierke pre mikro účtovné jednotky (MF/15464/2013-74)	opatrenie o účtovnej závierke pre malé účtovné jednotky (MF/23378/2014-74)	opatrenie o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu (MF/23377/2014-74)

Zdroje: pôvodné opatrenie o účtovnej závierke, opatrenie o účtovnej závierke pre mikro účtovné jednotky, opatrenie o účtovnej závierke pre malé účtovné jednotky, opatrenie o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu.

Vysvetlivky k tabuľke: IÚZ – individuálna účtovná závierka; ÚO – účtovné obdobie; na konci názvu príslušného opatrenia je v zátvorke uvedené číslo opatrenia.

3 KONCEPCIA „NAJSKÔR MYSLEŤ NA MALÝCH“ A JEJ DÔSLEDKY V ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE

Cieľom Európskej únie je tvorba a prijímanie právnych predpisov najvyššej kvality so súčasným zabezpečením toho, aby bolo administratívne zaťaženie úmerné prínosom, ktoré prinesie. Európska únia si uvedomuje dôležitú úlohu malých a stredných podnikov v hospodárstve európskeho priestoru. V súlade s filozofiou Smernice Európskej únie o účtovných závierkach „najsťôr myslieť na malých“ **bude mať najjednoduchšiu podobu účtovná závierka mikro účtovnej jednotky**. Pri malých účtovných jednotkách sa požiadavky na informácie prezentované v účtovnej závierke razantne zvyšujú a veľké účtovné jednotky vrátane subjektov verejného záujmu už budú vo svojich účtovných závierkach prezentovať rozsiahle množstvo veľmi podrobných informácií.

Mikro účtovné jednotky zostavujú účtovnú závierku podľa svojho opatrenia o účtovnej závierke pre mikro účtovné jednotky účinného od roku 2014. Jednotlivé výkazy účtovnej závierky mikro účtovnej jednotky **majú veľmi skrátenú podobu a obsahová náplň poznámok je tiež veľmi stručná**. Oveľa rozsiahlejšie zmeny nastanú v účtovných závierkach malých účtovných jednotiek, veľkých účtovných jednotiek a účtovných jednotiek, ktoré sú subjektom verejného záujmu, pre ktoré boli ustanovené nové opatrenia o účtovných závierkach.

Malé účtovné jednotky a veľké účtovné jednotky vrátane subjektov verejného záujmu budú pri zostavovaní súvahy a výkazu ziskov a strát používať rovnaký vzor výkazu označovaný ako „Účtovná závierka podnikateľov v podvojnom účtovníctve“. **Veľké rozdiely medzi uvedenými kategóriami účtovných jednotiek nastanú až v poznámkach účtovnej závierky**. Potvrďuje to aj príloha, ktorou sa ustanovuje obsahová náplň poznámok pre jednotlivé kategórie účtovných jednotiek, ktorá má v prípade veľkých účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu viac ako dvojnásobný rozsah v porovnaní s malou účtovnou jednotkou.

Najväčšia diferenciacia v poznámkach medzi veľkými účtovnými jednotkami a malými účtovnými jednotkami sa prejaví pri veľmi podrobnom uvádzaní doplňujúcich a vysvetľujúcich informácií k súvahe (o majetku, záväzkoch a vlastnom imaní) a k výkazu ziskov a strát (o nákladoch a výnosoch) v prípade veľkých účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu. Malé účtovné jednotky budú doplňujúce a vysvetľujúce informácie k súvahe a k výkazu ziskov a strát uvádzať len pri malom počte taxatívne vymedzených položiek. Neprehliadnuteľným rozdielom je aj to, že **prehľad o pohybe**

vlastného imania a prehľad peňažných tokov bude súčasťou poznámok len veľkých účtovných jednotiek a subjektov verejného záujmu¹⁰.

Záver

Implementácia Smernice Európskej únie o účtovných závierkach do národnej legislatívy Slovenskej republiky triedi účtovné jednotky podľa veľkostných kritérií do troch kategórií – mikro účtovná jednotka, malá účtovná jednotka a veľká účtovná jednotka. Na účely zatriedenia účtovných jednotiek do veľkostnej skupiny sa posudzuje prekročenie alebo neprekročenie aspoň dvoch z troch veľkostných kritérií počas dvoch po sebe nasledujúcich účtovných období. Podľa nášho názoru by mohlo byť **sledovanie veľkostných kritérií založené až na troch po sebe nasledujúcich účtovných obdobiach**. Veľkostné kritériá sa môžu v krátkom čase rýchlo meniť v závislosti od situácii v národnom hospodárstve a prechod na inú podobu účtovnej závierky z hľadiska jej obsahu si tiež vyžaduje určité prispôsobenie. Spomínanými veľkostnými kritériami sú netto hodnota majetku, čistý obrat a priemerný prepočítaný počet zamestnancov. Zatiaľ čo netto hodnota majetku a čistý obrat sú zákonom o účtovníctve presne definované, špecifikácia priemerného prepočítaného počtu zamestnancov absentuje a v zákone nie je uvedený ani odkaz na iný právny predpis, podľa ktorého by sa mal tento ukazovateľ vyčíslovať. Odporúčame, **aby sa v zákone o účtovníctve uviedol odkaz na štatistický výkaz Práca 2-04**, v ktorom je vysvetlený postup výpočtu ukazovateľa priemerný evidenčný počet zamestnancov prepočítaný na plne zamestnaných.

Najmarkantnejšie rozdiely vyplývajúce z kategorizácie účtovných jednotiek sa prejavujú pri zostavovaní účtovných závierok (najviac v poznámkach účtovnej závierky), kde je pre každú veľkostnú skupinu ustanovené osobitné opatrenie o účtovnej závierke. Spomínaná diferenciacia účtovných závierok podľa veľkostnej skupiny účtovnej jednotky skutočne podstatným spôsobom zníži administratívnu záťaž nižších kategórií účtovných jednotiek. Na druhej strane je však otáznosť, či účtovné závierky mikro účtovnej jednotky a malej účtovnej jednotky budú schopné v plnej miere naplňovať cieľ účtovnej závierky, a teda či budú poskytovať dostatočné množstvo informácií o finančnej situácii, výnosnosti a peňažných tokoch, ktoré budú užitočné pre široký okruh používateľov účtovnej závierky na prijímanie relevantných rozhodnutí.

Kľúčové slová

veľkostné kritérium, kategória účtovnej jednotky

Klasifikácia JEL

M40, M48

¹⁰ Podľa pôvodného opatrenia o účtovnej závierke bol prehľad zmien vlastného imania súčasťou poznámok všetkých účtovných jednotiek a prehľad peňažných tokov len tých účtovných jednotiek, ktoré mali povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom.

LITERATÚRA

- [1] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky 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.
- [2] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky 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.
- [3] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky 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 v znení neskorších predpisov.
- [4] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 31. marca 2003 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.
- [5] Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.
- [6] Štatistický úrad Slovenskej republiky, Štatistický výkaz o práci, Práca 2-04.
- [7] Zákon č. 333/2014 Z. z. z 30. októbra 2014, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.
- [8] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [9] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

RESUMÉ

Transpozíciou smernice Európskej únie o účtovných závierkach sa do národnej legislatívy Slovenskej republiky v podobe zákona o účtovníctve dostávajú ustanovenia, na základe ktorých sa budú od roku 2015 účtovné jednotky triediť do troch kategórií. Účtovná jednotka sa od 1. januára 2015 zatriedi do jednej z nasledujúcich kategórií: mikro účtovná jednotka, malá účtovná jednotka, veľká účtovná jednotka. Na účely kategorizácie účtovných jednotiek sa budú posudzovať tri veľkostné kritériá: celková suma majetku, čistý obrat a priemerný prepočítaný počet zamestnancov. Účtovné jednotky sa budú zatriedovať do veľkostných skupín na základe splnenia aspoň dvoch veľkostných kritérií počas dvoch po sebe nasledujúcich účtovných období. Posudzovanie splnenia alebo

nesplnenia veľkostných kritérií sa bude uskutočňovať vždy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Kategorizácia účtovných jednotiek je v súlade koncepciou Európskej únie „najskôr myslieť na malých“ a jej význam spočíva v nižších požiadavkách na povinnosti v oblasti účtovníctva, čo pre účtovné jednotky nižších kategórií prinesie zníženie administratívnej záťaže. Zjednodušenia pre účtovné jednotky sa prejaví v požiadavkách na informácie prezentované v účtovnej závierke. V nadväznosti na to boli ustanovené osobitné opatrenia o účtovnej závierke pre každú kategóriu účtovnej jednotky. Podľa nich sú najnižšie požiadavky na rozsah informácií uvádzaných v účtovnej závierke kladené na mikro účtovné jednotky, pre malé účtovné jednotky sa tieto požiadavky už zvyšujú a veľké účtovné jednotky budú vo svojich účtovných závierkach uvádzať veľké množstvo podrobných údajov.

SUMMARY

Transposition of the European Union directive on financial statements are receiving into the national legislation of the Slovak Republic in the form of the Law on Accounting provisions, under which they will be from 2015 accounting entities classified into three categories. An accounting entity shall be from the 1 January 2015 classified into one of the following categories: micro accounting entity, small accounting entity, large accounting entity. For the purposes of categorization of accounting entities will be considered three size criteria: total assets, net turnover and average recalculated number of employees. Accounting entities shall be classified into size groups based on the fulfillment at least two size criteria for the two successive accounting periods. Assessment of compliance or non-compliance with the size criteria will be executed each date of financial statements.

The categorization of accounting entities in the European Union is under the concept "think small first" and its importance lies in the lower requirements of accounting obligations, which for accounting entities of lower categories will reduce the administrative burden. Simplification for accounting entities are reflected in the requirements for the information presented in the financial statements. Further to this was laid down specific regulation of financial statements for each category of the accounting entity. According to them, the lowest requirement of the information presented in the financial statements are placed on the micro accounting entities, for small accounting entities are those requirements increasing and large accounting entities will present in their financial statements a large amount of detailed data.

Kontakt

doc. Ing. Katarína Máziková, PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, Fakulta hospodárskej informatiky, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, e-mail: mazikova@euba.sk

Ing. Norbert Seneši, Katedra účtovníctva a audítorstva, Fakulta hospodárskej informatiky
Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava,
e-mail: norbert.senesi@euba.sk.