

Novela postupov účtovania z 3. decembra 2009, účinná od 31. decembra 2009 a 1. januára 2010

Zákonom č. 504/2009 Z.z. z 22. októbra 2009, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, bol novelizovaný aj zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve.

V nadväznosti na novelu zákona o účtovníctve boli opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/26312/2009-74 z 3. decembra 2009 novelizované aj postupy účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva.

Novela postupov účtovania nebola rozsiahla, priniesla však viaceré zmeny a spresnenia ohľadom účtovania pri zlúčení, splynutí a rozdelení a účtovania nepeňažných vkladov.

Novela postupov účtovania nadobúda účinnosť 1. januára 2010 okrem ustanovení § 25 ods. 1, § 26 ods. 1 a 2, § 59 ods. 8, ktoré nadobúdajú účinnosť už 31. decembra 2009.

V nasledujúcom texte sú zhrnuté najdôležitejšie zmeny.

Zlúčenie ($A + B = A$), splynutie ($A + B = C$), rozdelenie ($A = B + C$)

Obsah	Pôvodná úprava	Nová úprava	Zmena
Účtovanie pri zlúčení, splynutí a rozdelení	Pôvodný § 26 PÚ upravoval účtovanie pri zlúčení, splynutí a rozdelení len veľmi stručne.	Nový § 26 nemení spôsob účtovania, len upresňuje účtovanie pri zlúčení, splynutí a rozdelení.	Zmena predstavuje upresnenie účtovania pri zlúčení, splynutí a rozdelení.
Účtovanie oceňovacieho rozdielu	Podľa § 26 ods. 1 pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení sa ku dňu zrušenia bez likvidácie rozdiely medzi zisteným ocenením majetku a záväzkov v účtovníctva a ocenením podľa § 27 ods. 1 písm. d) ZoÚ zaúčtujú na príslušné účty majetku a záväzkov, s prípadným použitím účtu 015 – Goodwill so súvzťažným zápisom na účte 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení. Ocenením majetku a záväzkov v účtovníctve sa rozumie ocenenie majetku a záväzkov po zohľadnení odpisov a opravných položiek. Pri cenových papieroch a derivátoch sa postupuje podľa § 14 a 16. Podľa § 27 ods. 1 písm. d) ZoÚ sa v obchodných spoločnostiach a družstvách zanikajúcich bez likvidácie jednotlivé zložky majetku a záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ oceňujú trhovou cenou, kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca alebo v iných prípadoch podľa osobitného predpisu (odkaz je na zákon o kolektívnom investovaní).	Podľa § 26 ods. 1 pri zrušení bez likvidácie sa v účtovníctve zanikajúcej ÚJ ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu rozdiely vzniknuté medzi reálnou hodnotou majetku a záväzkov podľa § 27 ods. 1 písm. d) ZoÚ a účtovnou hodnotou majetku a záväzku účtujú a) na účet opravných položiek podľa § 18, ak je reálna hodnota majetku nižšia ako účtovná hodnota tohto majetku, pričom pri ich účtovaní sa odhadujú ekonomické úžitky z majetku v ÚJ, ktorá sa stane právnym nástupcom (nástupníka ÚJ), b) na účet rezerv podľa § 19; pri účtovaní rezerv sa zohľadňuje výška existujúcej povinnosti v nástupníckej ÚJ, c) výsledkovo alebo na účet 414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov, ak ide o majetok podľa § 14 (cenné papiere a podiely) a § 16 (deriváty), pri ktorých sa účtuje zmena reálnej hodnoty z dôvodu zostavenia ÚZ, d) v ostatných prípadoch na účet 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení; pred účtovaním oceňovacieho rozdielu sa zúčtuje opravná položka podľa § 18 ods. 14.	Naďalej sa majetok a záväzky spoločností zanikajúcich bez likvidácie musia v ÚZ zostavenej ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu oceniť reálnou hodnotou. Postup účtovania rozdielu z dôvodu precenenia na reálnu hodnotu sa nemení, ale upresňujú sa účty, na ktoré sa tieto rozdiely účtujú. Skutočná zmena spočíva v tom, že reálna hodnota majetku a záväzkov sa posudzuje z pohľadu nástupníckej ÚJ, nie z pohľadu zanikajúcej ÚJ. Toto môže viesť k iným opravným položkám, rezervám ale napríklad aj odloženým daniam, než aké by boli vykázané, keby sa posudzovali z pohľadu zanikajúcej ÚJ. <i>Účinnosť: Ustanovenie § 26 ods. 1 nadobúda účinnosť 31. decembra 2009. To znamená, že sa použije už na tie prípady zlúčenia, splynutia a rozdelenia, kedy bude rozhodný deň stanovený na 1. januára 2010. Deň predchádzajúci rozhodnému dňu bude 31. december 2009.</i>

Obsah	Pôvodná úprava	Nová úprava	Zmena
		Podľa § 27 ods. 1 písm. d) ZoÚ sa v obchodných spoločnostiach a družstvách zanikajúcich bez likvidácie jednotlivé zložky majetku a záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ oceňujú trhovou cenou, kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca alebo v iných prípadoch podľa osobitného predpisu (odkaz je na zákon o kolektívnom investovaní).	
Účtovná hodnota majetku	Podľa § 26 ods. 1, ocenením majetku a záväzkov v účtovníctve sa rozumie ocenenie majetku a záväzkov po zohľadnení odpisov a opravných položiek. Pri cenných papieroch a derivátoch sa postupuje podľa § 14 a 16.	Podľa § 26 ods. 2 sa účtovnou hodnotou rozumie <ul style="list-style-type: none"> - hodnota majetku po zohľadnení odpisov vytvorených ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ, - ocenenie metódou vlastného imania pri cenných papieroch a podieloch oceňovaných metódou vlastného imania ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ, alebo - hodnota majetku po zohľadnení opravných položiek vytvorených ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie a - rezerv vytvorených ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. 	Ani tu nenastali vecné zmeny. Ustanovenie len spresňuje, čo sa rozumie účtovnou hodnotou pre účely vyčíslenia oceňovacieho rozdielu medzi účtovnou hodnotou majetku a záväzkov a ich reálnou hodnotou. <p>Ďalej sa pri zisťovaní a účtovaní reálnej hodnoty postupuje v dvoch krokoch:</p> <ul style="list-style-type: none"> - najskôr sa majetok a záväzky ocenia tak, ako by to bola riadna účtovná závierka (t.j. ako keby nedochádzalo k zlúčeniu, splnutiu a rozdeleniu), a teda zohľadnia sa všetky odpisy, opravné položky, rezervy, časové rozlíšenie, kurzové rozdiely, splatná a odložená daň a pod., a to bez použitia účtu 416, - až následne sa porovná takto zistená účtovná hodnota majetku a záväzkov s ich reálnou hodnotou a rozdiel sa zaúčtuje na účet 416. Ak pri tom vzniknú dočasné rozdiely, zohľadňujú sa aj odložené dane. <p>Ako špecifický prípad je uvedené aj ocenenie cenných papierov a podielov metódou vlastného imania. Ide o to, že v prvom kroku sa použijú tie účtovné zásady a účtovné metódy (vrátane metód vlastného imania), ktoré zanikajúca účtovná jednotka doteraz používala. Ak napríklad používala na ocenenie cenných papierov a podielov metódu vlastného imania, tak ju použije aj v prvom kroku. Až v druhom kroku sa hodnota zistená metódou vlastného imania porovná s reálnou hodnotou, a rozdiel medzi nimi sa zaúčtuje na účet 416.</p> <p><i>Účinnosť: Ustanovenie § 26 ods. 2 nadobúda účinnosť 31. decembra 2009. To znamená, že sa použije už na tie prípady zlúčenia, splnutia a rozdelenia, kedy bude rozhodný deň stanovený na 1. januára 2010. Deň predchádzajúci rozhodnému dňu bude 31. december 2009.</i></p>
Otváracia súvaha nástupnickej ÚJ	Pôvodný § 26 neupravoval vykazovanie majetku, záväzkov, vlastného imania v otvárací súvaha nástupnickej ÚJ. Nástupnícka ÚJ ani nemala povinnosť zostaviť otváraciu súvahu. Túto povinnosť jej stanovila až novela zákona o účtovníctve z októbra 2009.	Podľa § 26 ods. 3 v otvárací súvaha nástupnickej ÚJ sa oceňujú majetok a záväzky podľa § 25 ods. 1 písm. f) ZoÚ v zanikajúcej PO alebo podľa § 25 ods. 2 ZoÚ (= reálnou hodnotou). Pri zlúčení sa preberajú konečné stavy účtov nástupnickej ÚJ podľa § 17 ods. 6 ZoÚ.	Zmena spočíva v tom, že pri zlúčení od 1. januára 2010 nástupnícka ÚJ zostavuje otváraciu súvahu. <p>V otvárací súvaha prevezme nástupnícka ÚJ od zanikajúcej spoločnosti majetok a záväzky ocenené reálnou hodnotou. V prípade cezhraničných zlúčení nástupnícka ÚJ ocení majetok a záväzky zahraničnej zanikajúcej spoločnosti reálnou hodnotou, ak ho zahraničná zanikajúca spoločnosť nemá takto ocenený.</p> <p>Pri zlúčení sa do otvárací súvaha nástupnickej ÚJ len preklopiť pôvodne účtované hodnoty majetku, záväzkov a vlastného imania nástupnickej ÚJ.</p>

Obsah	Pôvodná úprava	Nová úprava	Zmena
Vykázanie zostatku účtu 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splnutí a rozdelení v otvárajacej súvahe u nástupníckej ÚJ	Podľa § 26 ods. 2 zostatok účtu 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splnutí a rozdelení sa v otvárajacích súvahách obchodných spoločností a družstiev vzniknutých splnutím alebo rozdelením a pri zlúčení v účtovníctve právneho nástupcu, vykazuje na účtoch účtovej skupiny 41 – Základné imanie a kapitálové fondy a účtovej skupiny 42 – Fondy zo zisku a prevedené výsledky hospodárenia sa vykazujú v súlade so zmluvou o splnutí, zmluvou o rozdelení alebo zmluvou o zlúčení.	Podľa § 26 ods. 4 zostatok účtu 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splnutí a rozdelení vzniknutý podľa ods. 1 písm. d), sa v otvárajacej súvahe nástupníckej ÚJ vykazuje na účtoch účtovej skupiny 41 – Základné imanie a kapitálové fondy a účtovej skupiny 42 – Fondy tvorené zo zisku a prevedené výsledky hospodárenia, a to v súlade so zmluvou o zlúčení, splnutí alebo rozdelení.	Nadalej sa zúčastneným stranám necháva voľnosť pri rozhodovaní o naložení s účtom 416. Záleží od ich vôle, ako si to upravia v zmluve o zlúčení, splnutí a rozdelení. Nejde o vecnú zmenu, ale len o upresnenie pôvodného ustanovenia § 26 ods. 2. Toto ustanovenie sa použije iba v prípade takých zlúčení, splnutí a rozdelení, keď jedna zúčastnená ÚJ na zlúčení, splnutí alebo rozdelení nemá podiel v inej zúčastnenej ÚJ. Ak zúčastnená ÚJ na zlúčení, splnutí alebo rozdelení má podiel v inej zúčastnenej ÚJ, použijú sa ustanovenia § 26 ods. 6 (pozri nižšie). Ide napríklad o prípady zlúčenia dcérskej spoločnosti do materskej spoločnosti, alebo naopak, o zlúčenie materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti.
Spôsob účtovania oceňovacieho rozdielu na účte 416	Na účte 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splnutí a rozdelení sa v účtovníctve zanikajúcej ÚJ účtuje podľa § 26 (§ 59 ods. 8).	Ustanovenie § 59 ods. 8 sa dopĺňa v tom zmysle, že rozdiel medzi reálnou hodnotou a účtovnou hodnotou podľa § 26 ods. 1 písm. d) sa účtuje na vecne príslušný účet majetku alebo záväzkov so súvzťažným zápisom na účet 416 – Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splnutí a rozdelení.	Táto zmena predstavuje vecnú zmenu. Dopĺňa sa, že pri účtovaní úpravy účtovnej hodnoty na reálnu hodnotu sa účtuje na vecne príslušný majetkový účet so súvzťažným zápisom na účet 416. V ÚZ zostavenej ku dňu predchádzajúcemu rozhodný deň, bude tento rozdiel vykázaný v stĺpci brutto. Doteraz nebolo upravené, či sa má tento rozdiel vykázat v stĺpci brutto alebo korekcie, alebo v obidvoch. Prax k tomu pristupovala rôzne, pričom podstatné bolo, aby hodnota vykázaná v stĺpci netto predstavovala reálnu hodnotu. Po novele sa bude tento rozdiel vykazovať v stĺpci brutto. V stĺpci netto bude nadalej vykazovaná reálna hodnota. <i>Účinnosť: Ustanovenie § 59 ods. 8 nadobúda účinnosť 31. decembra 2009. To znamená, že sa použije na tie prípady zlúčenia, splnutia a rozdelenia, kedy bude rozhodný deň stanovený na 1. januára 2010. Deň predchádzajúci rozhodný deň je 31. december 2009.</i>
Vylúčenie vzájomných pohľadávok a záväzkov v otvárajacej súvahe nástupníckej ÚJ	Podľa § 26 ods. 3 pri splnutí obchodných spoločností alebo družstiev sú v otvárajacej súvahe a pri zlúčení v účtovníctve ÚJ, ktorá je právnym nástupcom, vysporiadané ich vzájomné pohľadávky a záväzky. O prípadné rozdiely vzniknuté vysporiadaním vzájomných pohľadávok a záväzkov pri splnutí sa upraví účet 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov a 429 – Neuhradená strata minulých rokov v otvárajacej súvahe. Pri zlúčení sa tieto rozdiely účtujú na príslušný účet nákladov alebo výnosov v účtovníctve ÚJ, ktorá je právnym nástupcom.	Podľa § 26 ods. 5 v otvárajacej súvahe nástupníckej ÚJ sa vzniknuté rozdiely z dôvodu vylúčenia vzájomných pohľadávok a záväzkov vrátane rezerv a účtov časového rozlíšenia medzi ÚJ zúčastnenými na splnutí a rozdelení vykazujú na účte 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov alebo na účte 429 – Neuhradená strata minulých rokov. Pri zlúčení sa vzájomné pohľadávky a záväzky vrátane rezerv a účtov časového rozlíšenia medzi ÚJ zúčastnenými na zlúčení vylúčia po zlúčení, a prípadné vzniknuté rozdiely sa účtujú na príslušné účty nákladov alebo výnosov v účtovníctve nástupníckej ÚJ.	Nejde o vecnú zmenu, len sa upresňuje, že pri zlúčení, splnutí a rozdelení sa vylúčia vzájomné pohľadávky a záväzky zúčastnených ÚJ vrátane rezerv a časového rozlíšenia.
Prevzatie majetku, záväzkov a vlastného imania zanikajúcej spoločnosti v otvárajacej súvahe nástupníckej ÚJ	Ustanovenia o prevzatí majetku, záväzkov a vlastného imania zanikajúcej spoločnosti nástupníckou spoločnosťou súvisia s príslušnými ustanoveniami § 69 a § 69a OZ, podľa ktorých na nástupnícku spoločnosť prechádza imanie zanikajúcich spoločností. Z toho potom mnohé účtovné jednotky (nesprávne) usudzovali, že nástupnícka účtovná jednotka musí prevziať vlastné imanie zanikajúcich spoločností do svojho účtovníctva. Je potrebné si uvedomiť, že vlastné imanie sa preberá len v prípade, ak jedna zúčastnená spoločnosť nemá podiel v inej zúčastnenej spoločnosti.	Podľa § 26 ods. 6 v otvárajacej súvahe nástupníckej ÚJ sa vykazujú majetok, záväzky a vlastné imanie jednotlivých ÚJ zúčastnených na zlúčení, splnutí a rozdelení, ak zúčastnená ÚJ nemá podiel v inej zúčastnenej ÚJ. Ak jedna zúčastnená ÚJ má podiel v inej zúčastnenej ÚJ, vykazujú sa hodnoty v otvárajacej súvahe nástupníckej ÚJ po vylúčení podielov, ktoré sa účtujú na účtoch účtovej skupiny 06 – Dlhodobý finančný majetok a hodnoty vlastného imania pripadajúceho na tieto podiely. Hodnota goodwillu alebo záporného goodwillu sa vykazuje podľa § 37 ods. 8 až 11.	Nejde o vecnú zmenu, ale len o upresnenie, že v otvárajacej súvahe nástupníckej ÚJ sa vykazuje majetok, záväzky a vlastné imanie zúčastnených ÚJ na zlúčení, splnutí a rozdelení, ak jedna zúčastnená ÚJ nemá podiel v inej zúčastnenej ÚJ. Ak jedna zúčastnená ÚJ má podiel v inej zúčastnenej ÚJ, už otváracia súvaha bude zostavená tak, že v nej bude zohľadnené vylúčenie tohto podielu oproti na tento podiel pripadajúcemu vlastnému imaniu. Sprešňuje sa, že pri vykazovaní goodwillu alebo záporného goodwillu sa postupuje podľa § 37 ods. 8 až 11. Toto ustanovenie treba čítať spolu s ustanovením § 37 ods. 12 (pozri nižšie).

Ostatné zmeny

Obsah	Pôvodná úprava	Nová úprava	Zmena
	<p>Akonáhle však podiel má, tak sa vlastné imanie zanikajúcej spoločnosti pripadajúce na tento podiel prevziať nemôže, pretože v momente zlúčenia sa zúčtuje práve s týmto podielom (bližšie pozri napríklad Farkaš, R. Kombinácie podnikov. Účtovné aspekty. Zlúčenie, splynutie, rozdelenie, kúpa a vklad podniku alebo jeho časti. – Bratislava, IURA Edition 2008).</p> <p>Výnimku predstavujú prípady, kedy vzniknú vlastné akcie alebo vlastné podiely.</p> <p>Pôvodný § 26 to neupravoval explicitne, príslušné ustanovenia sa však nachádzali v § 37 ods. 11 PÚ (účtovanie goodwillu).</p>		
Goodwill	<p>Účtovanie a vykazovanie goodwillu/záporného goodwillu pri zlúčeníach, splynutiach a rozdeleniach bolo upravené v § 37 ods. 8, 9 a 11. Všeobecné ustanovenia o účtovaní goodwillu boli uvedené v § 37 ods. 12 až 14.</p> <p>§ 37 ods. 8 v písm. b) stanovuje, že na účte 015 – Goodwill sa účtuje goodwill obstaraný napríklad rozdelením, splynutím alebo zlúčením obchodných spoločností a družstiev.</p> <p>Podľa § 37 ods. 9 goodwill sa účtuje na účte 015 – Goodwill, ak je kladný rozdiel medzi obstarávacou cenou a podielom obstarávateľa na reálnej hodnote obstaraného identifikovateľného majetku a záväzkov v deň obstarania. Ak je tento rozdiel záporný ide o záporný goodwill a účtuje sa v prospech účtu 015 – Goodwill.</p> <p>Podľa § 37 ods. 11 goodwill sa účtuje pri zlúčení, splynutí a rozdelení, ak účtovná hodnota podielu jednej zúčastnenej spoločnosti je vyššia než reálna hodnota majetku a záväzkov pripadajúca na tento podiel, pričom účtovnou hodnotou podielu pri splynutí a rozdelení sa rozumie hodnota podielu ocenená reálnou hodnotou.</p> <p>Pri účtovaní goodwillu sa zisťuje, v akej výške sa v budúcnosti v súvislosti s goodwillom zvýšia ekonomické úžitky a v súvislosti so záporným goodwillom, znížia ekonomické úžitky.</p>	<p>Novela PÚ zachováva definície goodwillu uvedené v § 37 ods. 8, 9 a 11 a ďalej spresňuje účtovanie a vykazovanie goodwillu a záporného goodwillu v § 37 ods. 12 až 14.</p> <p>Podľa § 37 ods. 12 v účtovníctve nástupnickej ÚJ sa účtuje úprava goodwillu alebo záporného goodwillu vykázaného v otváracíj súvahe podľa § 26 o sumu</p> <p>a) identifikovateľného spoľahlivo oceňiteľného dlhodobého nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou v zanikajúcej PO do nadobudnutia podielu v zanikajúcej ÚJ okrem zlúčenia podľa § 26 ods. 7, ktorý sa v účtovníctve nástupnickej ÚJ zaúčtuje na účtoch dlhodobého nehmotného majetku,</p> <p>b) nerozdelených ziskov alebo neuhradených strát účtovaných na účtoch vlastného imania, ktoré pripadajú zúčastnenej ÚJ od nadobudnutia príslušného podielu v zúčastnenej ÚJ,</p> <p>c) účtovanú na účte 414 – Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov vytvorenej k zaniknutému podielu v zúčastnenej ÚJ,</p> <p>d) odpisu goodwillu alebo záporného goodwillu na základe zistenia výšky zvýšenia ekonomických úžitkov v súvislosti s goodwillom a zníženia ekonomických úžitkov v súvislosti so záporným goodwillom podľa odseku 11.</p>	<p>Aj po novele zostáva nezmenené, že o goodwillu alebo zápornom goodwillu sa môže účtovať iba v prípade, keď jedna zúčastnená spoločnosť má podiel v inej zúčastnenej spoločnosti. V opačnom prípade goodwill alebo záporný goodwill nevzniká a ani nie je možné o ňom účtovať.</p> <p>Zmena spočíva v tom, že zatiaľ čo podľa doterajších postupov sa v prvom kroku, v momente zlúčenia vyčíslil goodwill alebo záporný goodwill, a to na základe hodnoty podielu jednej zúčastnenej spoločnosti v inej zúčastnenej spoločnosti a hodnoty vlastného imania tejto inej zúčastnenej spoločnosti v inej zúčastnenej spoločnosti, a potom sa v druhom kroku posudzovalo budúce zvýšenie alebo zníženie ekonomických úžitkov v súvislosti s goodwillom alebo záporným goodwillom, podľa nových postupov sa za prvý krok (tento prvý krok sa uskutoční v otváracíj súvahe) vkladá ešte úprava goodwillu alebo záporného goodwillu zisteného v prvom kroku.</p> <p>Táto úprava goodwillu alebo záporného goodwillu má snahu priblížiť zisťovanie goodwillu až do momentu obstarania podielov jednej zúčastnenej spoločnosti v inej zúčastnenej spoločnosti, a teda presunúť vyčíslenie goodwillu alebo záporného goodwillu zo dňa zlúčenia na moment obstarania podielov, teda do minulosti. Preto sa goodwill alebo záporný goodwill zistený v prvom kroku upravuje o zmeny jednak účtovnej hodnoty podielov a jednak účtovnej hodnoty vlastného imania, ktoré nastali v období medzi momentom obstarania podielov a dňom zlúčenia. K tomu sa ešte pridáva vyčíslenie nehmotného majetku, ktorý vytvorila zanikajúca ÚJ do momentu obstarania podielov; tu je výnimka v tom, že ak sa zlučuje materská spoločnosť do dcérskej spoločnosti (odkaz je na § 26 ods. 7), tak sa nehmotný majetok zisťuje (správne) len u dcérskej spoločnosti, nie u materskej spoločnosti. Inými slovami, nie je možné vykázat u nástupnickej ÚJ dlhodobý nehmotný majetok vytvorený zanikajúcou ÚJ, ak nástupnícka ÚJ nemala podiel v zanikajúcej ÚJ.</p> <p>A až potom sa posudzuje budúce zvýšenie alebo zníženie ekonomických úžitkov v súvislosti s goodwillom alebo záporným goodwillom.</p>

Obsah	Pôvodná úprava	Nová úprava	Zmena
Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou	Podľa § 37 ods. 12 goodwill vytvorený vlastnou činnosťou sa neaktivuje.	Podľa § 37 ods. 14 goodwill vytvorený vlastnou činnosťou sa neaktivuje.	Nadalej platí, že goodwill vytvorený vlastnou činnosťou sa nesmie aktivovať.
Goodwill - odpisy	<p>§ 37 ods. 13 stanovuje, že odpisy goodwillu sa účtujú na ťarchu účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku.</p> <p>Podľa § 37 ods. 14 záporný goodwill sa účtuje v prospech účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku.</p>	<p>Podľa § 37 ods. 13 hodnota záporného goodwillu po úprave podľa odseku 12 sa účtuje na ťarchu účtu 075 – Oprávky ku goodwillu so súvztažným zápisom v prospech účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku. Hodnota goodwillu sa odpisuje na ťarchu účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku so súvztažným zápisom v prospech účtu 075 – Oprávky ku goodwillu, na základe opodstatneného predpokladu zvýšenia ekonomických úžitkov v súvislosti s goodwillom.</p>	<p>Odsek 13 upravuje odpisovanie goodwillu v nadväznosti na § 28 ZoÚ, pričom goodwill sa odpisuje počas doby, počas ktorej bude prinášať ekonomické úžitky (hranica 5 rokov bola zrušená novelou ZoÚ v októbri 2009).</p> <p>Dôležitou zmenou je, že záporný goodwill sa odpíše do výsledku hospodárenia hneď v tom v účtovnom období, v ktorom vznikol (v ktorom bol vyčíslený). T.j. možnosť odpisovať záporný goodwill počas obdobia maximálne 5 rokov sa zrušila.</p> <p>Podľa prechodných ustanovení (§ 86g ods. 2) pri účtovaní goodwillu alebo záporného goodwillu, ktorý vznikol (= bol vyčíslený, vykázaný) do 31. decembra 2009 sa postupuje podľa opatrenia v znení účinnom do 31. decembra 2009. To znamená, že nové ustanovenia o účtovaní goodwillu alebo záporného goodwillu platia pre goodwill alebo záporný goodwill, ktorý vznikol 1. januára 2010 a neskôr.</p>
Vlastné akcie a vlastné obchodné podiely pri zlúčení	<p>Neupravené explicitne, postup nepriamo vyplýva z § 37 ods. 11.</p> <p>Pri zlúčení môžu, ale nemusia vzniknúť vlastné akcie alebo vlastné obchodné podiely. Ak vzniknú, komplikuje to nielen právnu situáciu, ale aj účtovné a daňové posúdenie zlúčenia. Preto sa prax prikláňa k takému uskutočneniu zlúčenia, pri ktorom vlastné akcie alebo vlastné podiely nevznikajú.</p> <p>Napriek tomu je v postupoch potrebné upraviť aj situáciu, keď vlastné akcie alebo vlastné obchodné podiely vznikajú.</p>	<p>Podľa § 26 ods. 7 ak vznikajú vlastné akcie alebo vlastné obchodné podiely podľa § 120 ods. 3 OZ (ovládaná osoba nadobudne obchodný podiel osoby, ktorá ju ovláda, ak vstupuje ako právny nástupca do všetkých práv a povinností osoby, ktorá bola majiteľom tohto obchodného podielu), sa pri zlúčení v otvárací súvahe vykazujú:</p> <p>a) majetok, záväzky a vlastné imanie nástupníckej ÚJ,</p> <p>b) majetok, záväzky a vlastné imanie zanikajúcej PO, a to vrátane vlastných akcií alebo vlastných obchodných podielov, (pozn.: vlastné akcie alebo vlastné obchodné podiely sa vykazujú ako súčasť vlastného imania so záporným znamienkom),</p> <p>c) goodwill alebo záporný goodwill, ktorého suma sa vypočíta ako rozdiel medzi hodnotou finančnej investície tvoriacej podiel v nástupníckej ÚJ a hodnotou vlastného imania nástupníckej ÚJ pripadajúcej na tento podiel,</p> <p>d) v hodnote goodwillu alebo záporného goodwillu suma na účte 428 – Nerozdelený zisk alebo 429 – Neuhradená strata minulých rokov.</p>	<p>Ustanovenie § 26 ods. 7 podrobne uvádza spôsob účtovania v prípade zlúčenia sa materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti, kedy nástupníckou ÚJ je dcérska spoločnosť a táto nadobúda akcie alebo obchodné podiely materskej spoločnosti v nástupníckej dcérskej spoločnosti (t.j. vlastné akcie alebo vlastné obchodné podiely).</p> <p>Pretože sa nedá ignorovať skutočnosť, že vlastné akcie alebo vlastné obchodné podiely vznikli, a po zlúčení sú vykázané ako súčasť vlastného imania (so záporným znamienkom), je potrebné, aby boli súčasťou vlastného imania po zlúčení nielen vlastné imanie materskej spoločnosti, ale aj vlastné imanie dcérskej spoločnosti. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančnej investície predstavujúcej podiel v nástupníckej ÚJ a hodnotou vlastného imania nástupníckej ÚJ pripadajúcou na tento podiel predstavuje goodwill alebo záporný goodwill, a tento sa do otvárací súvahy zaúčtuje súvztažne s nerozdeleným ziskom alebo neuhradenou stratou.</p> <p>Následne sa robia úpravy goodwillu alebo záporného goodwillu podľa § 37 ods. 12 až 14, pozri vyššie.</p>
Zánik vlastných akcií alebo vlastných obchodných podielov u nástupníckej ÚJ	<p>Neupravené.</p> <p>Všeobecne je možné rozdiel medzi účtovnou hodnotou vlastných akcií alebo vlastných obchodných podielov (účtovnú hodnotu predstavuje obstarávací cena znížená o prípadnú opravnú položku) a menovitou hodnotou základného imania, reprezentujúcou tieto vlastné akcie alebo vlastné podiely, zúčtovať</p> <ul style="list-style-type: none"> - buď cez výsledok hospodárenia, teda ako náklad alebo výnos, - alebo voči nerozdelenému výsledku hospodárenia, prípadne voči niektorej inej položke vlastného imania (okrem výsledku hospodárenia za bežné účtovné obdobie). 	<p>Podľa § 26 ods. 9 v nástupníckej ÚJ, ktorá v otvárací súvahe vykázala vlastné akcie alebo vlastné obchodné podiely a účtuje zánik vlastných akcií alebo vlastných obchodných podielov z dôvodu zníženia základného imania, sa rozdiel medzi účtovnou hodnotou vlastných akcií alebo vlastných obchodných podielov a menovitou hodnotou zníženého základného imania účtuje podľa charakteru na účte 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov alebo na účte 429 – Neuhradená strata minulých rokov.</p>	<p>Ustanovenie § 26 ods. 9 upravuje účtovanie rozdielu medzi účtovnou hodnotou vlastných akcií alebo vlastných obchodných podielov a menovitou hodnotou zníženého základného imania v prípadoch, keď pri zlúčení nástupnícka ÚJ nadobudla vlastné akcie alebo vlastné obchodné podiely a neskôr došlo k zániku týchto akcií a podielov.</p> <p>Ustanovenie uvádza, že tento rozdiel sa účtuje do vlastného imania na účet 428 alebo 429.</p>
Majetok a záväzky, ktoré sa preberajú od zahraničnej zanikajúcej ÚJ do otvárací súvahy nástupníckej ÚJ	Neupravené.	<p>Podľa § 26 ods. 8 v otvárací súvahe nástupníckej ÚJ sa majetok a záväzky, ktoré sa preberajú od zahraničnej PO v ocenení podľa § 25 ods. 2 ZoÚ (t.j. reálnou hodnotou), vykazujú prepočítané podľa § 24 ods. 2 písm. c) ZoÚ (t.j. referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným ECB alebo NBS v deň, ktorým je rozhodný deň, ku ktorému sa preberá majetok a záväzky od zahraničnej PO).</p>	<p>Ak zahraničná zanikajúca PO má ocenený majetok a záväzky reálnou hodnotou ale v inej mene ako euro, nástupnícka ÚJ prepočíta tento majetok a záväzky na eurá referenčným výmenným kurzom ECB alebo NBS v deň, ktorým je rozhodný deň, a takto ich vykáže vo svojej otvárací súvahe.</p> <p>Ak ich nemá ocenené reálnou hodnotou, túto situáciu rieši novela zákona o účtovníctve v októbri 2009.</p>

Účtovanie nepeňažných vkladov

Do postupov účtovania sa vkladá nový § 27a, ktorý upravuje postup účtovania pri nepeňažnom vklade podľa § 59 Obchodného zákonníka. Doteraz bol spôsob účtovania upravený len nepriamo napríklad v § 59 ods. 8, § 54 ods. 5, § 37 ods. 10. Uvedené ustanovenia sa čiastočne menia a ich obsah sa presúva do § 27a, v ktorom sa sumarizuje účtovanie nepeňažných vkladov. Ustanovenia § 27a upravujú osobitne nepeňažný vklad, ktorým je podnik alebo časť podniku a osobitne nepeňažný vklad, ktorým sú jednotlivé zložky majetku.

Vklad podniku/časti podniku			
Obsah	Pôvodná úprava	Nová úprava	Zmena
Nepeňažný vklad podniku/časti podniku (ďalej len vklad podniku) u prijímateľa vkladu	Nebolo explicitne upravené v postupoch účtovania. Podľa § 25 ods. 1 písm. e) bod 1 ZoÚ sa majetok a záväzky nadobudnuté vkladom podniku alebo jeho časti oceňujú reálnou hodnotou podľa § 27 ods. 1 ZoÚ.	Podľa § 27a ods. 1 pri vklade podniku sa v účtovníctve prijímateľa vkladu podniku účtujú prijímané jednotlivé zložky majetku a záväzkov tvoriace vklad podniku na vecne príslušné účty v ocenení podľa § 27 ods. 2 ZoÚ. Identifikovateľný a spoľahlivo oceňiteľný dlhodobý nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou vkladateľa sa u prijímateľa vkladu podniku účtuje na príslušný účet dlhodobého nehmotného majetku.	Nejde o vecnú zmenu, ale len o upresnenie existujúcich predpisov. Ustanovenie § 27a ods. 1 upresňuje, že jednotlivé zložky majetku a záväzkov tvoriacich vklad podniku sa u prijímateľa vkladu oceňujú reálnou hodnotou podľa § 27 ods. 2 ZoÚ. Súčasne uvádza, že v súvahe prijímateľa vkladu sa vykáže aj dlhodobý nehmotný majetok, ktorý nebol (resp. nemohol byť) vykázany v súvahe vkladateľa, ak sa tento majetok dá identifikovať a spoľahlivo oceniť.
Goodwill pri vklade podniku u prijímateľa vkladu	Účtovanie goodwillu pri vklade podniku bolo upravené v § 37 ods. 8 a 10. Podľa § 37 ods. 8 písm. a) na účte 015 – Goodwill sa účtuje goodwill obstaraný napríklad kúpou, výmenou alebo vkladom podniku alebo jeho časti. Podľa § 37 ods. 10 goodwill sa účtuje pri kúpe alebo vklade podniku alebo jeho časti, ak kúpna cena alebo uznaná hodnota vkladu je vyššia ako reálna hodnota jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ktorou sa tento majetok a záväzky ocenia v účtovníctve kupujúceho alebo prijímateľa vkladu. Záporný goodwill sa účtuje v prospech účtu 015 – Goodwill. (...)	Podľa § 27a ods. 2 v účtovníctve prijímateľa vkladu sa vyradia z reálnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov tvoriacich vklad podniku a uznanou hodnotou vkladu, účtuje podľa charakteru ako goodwill alebo záporný goodwill na účet 015 – Goodwill.	Nejde o vecnú zmenu, obsah ustanovenia § 37 ods. 10 je zapracovaný do ustanovenia § 27a.
Vklad podniku – účtovanie u vkladateľa	Účtovanie záväzkov z upísaných a nesplatených cenných papierov a vkladov je upravené v § 54 ods. 5: Na účte 367 – Záväzky z upísaných nesplatených cenných papierov a vkladov sa účtujú záväzky ÚJ, ako akcionára alebo spoločníka v inej obchodnej spoločnosti alebo člena družstva, za prevzaté a doteraz nesplatené cenné papiere a záväzky.	Podľa § 27a ods. 3 v účtovníctve vkladateľa podniku sa vyradia z účtovníctva jednotlivé zložky majetku a záväzkov v účtovnej hodnote so súvzťažným zápisom na účet 367 – Záväzky z upísaných a nesplatených cenných papierov a vkladov. Suma uznannej hodnoty vkladu sa účtuje na príslušný účet účtovej skupiny 06 – Dlhodobý finančný majetok so súvzťažným zápisom v prospech účtu 367 – Záväzky z upísaných a nesplatených cenných papierov a vkladov.	Nejde o vecnú zmenu, obsah ustanovenia § 54 ods. 5 je zapracovaný do ustanovenia § 27a.
Rozdiel medzi uznanou hodnotou vkladu a účtovnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov u vkladateľa	Podľa § 59 ods. 8 sa kladný alebo záporný rozdiel medzi uznaným ocenením a účtovným ocenením vkladu pri jeho vložení do obchodnej spoločnosti alebo družstva účtuje na účet 415 – Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastín. Zostatok účtu 415 sa účtuje na účet 568 – Ostatné finančné náklady a 668 – Ostatné finančné výnosy pri predaji alebo inom úbytku príslušných cenných papierov a vkladov.	Podľa § 27a ods. 3 rozdiel medzi uznanou hodnotou vkladu a účtovnou hodnotou vkladových zložiek majetku a záväzkov sa účtuje podľa charakteru na tarchu účtu 568 – Ostatné finančné náklady alebo v prospech účtu 668 – Ostatné finančné výnosy.	Novela postupov ruší ustanovenie § 59 ods. 8 a zavádza nové ustanovenie § 27a ods. 3. Ide o vecnú zmenu. Podľa § 27a ods. 3 sa rozdiel medzi uznanou hodnotou vkladu a účtovnou hodnotou vkladu u vkladateľa účtuje s vplyvom na výsledok hospodárenia už v momente vkladu (účty 568 a 668). Pred novelou sa tento rozdiel účtoval bez vplyvu na výsledok hospodárenia do vlastného imania vkladateľa prostredníctvom účtu 415. Iba rozpustenie zostatku účtu 415 pri úbytku cenných papierov a vkladov sa účtovalo s vplyvom na výsledok hospodárenia (účty 568 a 668). Podľa prechodných ustanovení (§ 86g ods. 1) na účet 415 – Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastín sa účtuje rozpustenie oceňovacieho rozdielu podľa ustanovení § 59 ods. 8 v znení účinnom do 31. decembra 2009.
Zvýšenie alebo zníženie hodnoty cenného papiera a podielu pri zvyšovaní základného imania obchodnej spoločnosti z vlastných zdrojov alebo pri znižovaní základného imania	Podľa § 59 ods. 8 sa na účet 415 – Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastín účtuje u akcionára/spoločníka aj zvýšenie alebo zníženie hodnoty cenného papiera a podielu pri zvyšovaní základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva z vlastných zdrojov alebo pri znižovaní základného imania.	Novela PÚ ruší ustanovenie § 59 ods. 8.	Idie o vecnú zmenu. Z dôvodu zvyšovania základného imania obchodnej spoločnosti z vlastných zdrojov (napríklad z nerozdeleného zisku) sa nebude u akcionára/spoločníka účtovať o oceňovacím rozdielom, nakoľko zvýšenie základného imania nemá vplyv na hodnotu účtu v účtovej skupine 06 – Dlhodobý finančný majetok.

Nepeňažný vklad jednotlivých zložiek majetku

Obsah	Pôvodná úprava	Nová úprava	Zmena
Nepeňažný vklad jednotlivých zložiek majetku u vkladateľa	Účtovanie záväzkov z upísaných a nesplatených cenných papierov a vkladov je upravené v § 54 ods. 5: Na účte 367 – Záväzky z upísaných nesplatených cenných papierov a vkladov sa účtujú záväzky ÚJ, ako akcionára alebo spoločníka v inej obchodnej spoločnosti alebo člena družstva, za prevzaté a doteraz nesplatené cenné papiere a záväzky.	Podľa § 27a ods. 4 v účtovníctve vkladateľa nepeňažného vkladu, ktorým sú jednotlivé zložky majetku, sa z účtovníctva vyradí majetok v účtovnej hodnote so súvzťažným zápisom na účet 367 – Záväzky z upísaných a nesplatených cenných papierov a vkladov. Suma uznannej hodnoty vkladu sa účtuje na príslušný účet účtovej skupiny 06 – Dlhodobý finančný majetok so súvzťažným zápisom v prospech účtu 367 – Záväzky z upísaných a nesplatených cenných papierov a vkladov.	Nejde o vecnú zmenu, obsah ustanovenia § 54 ods. 5 je zapracovaný do ustanovenia § 27a.
Rozdiel medzi uznanou hodnotou vkladu a účtovnou hodnotou vkladateľského majetku u vkladateľa	Podľa § 59 ods. 8 sa kladný alebo záporný rozdiel medzi uznaným ocenením a účtovným ocenením vkladu pri jeho vložení do obchodnej spoločnosti alebo družstva účtuje na účet 415 – Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastín. Zostatok účtu 415 sa účtuje na účet 568 – Ostatné finančné náklady a 668 – Ostatné finančné výnosy pri predaji alebo inom úbytku príslušných cenných papierov a vkladov.	Podľa § 27a ods. 4 rozdiel medzi uznanou hodnotou vkladu a účtovnou hodnotou vkladateľského majetku sa účtuje podľa charakteru na ťarchu účtu 568 – Ostatné finančné náklady alebo v prospech účtu 668 – Ostatné finančné výnosy.	Novela postupov ruší ustanovenie § 59 ods. 8 a zavádza nové ustanovenie § 27a ods. 4. Ide o vecnú zmenu. Podľa § 27a ods. 4 sa rozdiel medzi uznanou hodnotou vkladu a účtovnou hodnotou vkladateľského majetku u vkladateľa účtuje s vplyvom na výsledok hospodárenia už v momente vkladu (účty 568 a 668). Pred novelou sa tento rozdiel účtoval bez vplyvu na výsledok hospodárenia do vlastného imania vkladateľa prostredníctvom účtu 415. Iba rozpustenie zostatku účtu 415 pri úbytku cenných papierov a vkladov sa účtoval s vplyvom na výsledok hospodárenia (účty 568 a 668). Podľa prechodných ustanovení (§ 86g ods. 1) na účet 415 – Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastín sa účtuje rozpustenie oceňovacieho rozdielu podľa ustanovení § 59 ods. 8 v znení účinnom do 31. decembra 2009.
Nepeňažný vklad jednotlivých zložiek majetku u prijímateľa nepeňažného vkladu	Nebolo explicitne upravené.	Podľa § 27a ods. 5 sa v účtovníctve prijímateľa nepeňažného vkladu jednotlivých zložiek majetku, účtuje na jednotlivé vecne príslušné účty majetku majetok v uznannej hodnote vkladu.	Nejde o vecnú zmenu, ide o upresnenie účtovania u prijímateľa vkladu, ktorým sú jednotlivé zložky majetku.

Ostatné zmeny

Obsah	Pôvodná úprava	Nová úprava	Zmena
Vylúčenie zriadiacích nákladov z dlhodobého nehmotného majetku - § 25 ods. 1	Otváracia súvaha zostavená ku dňu zápisu akciovej spoločnosti do obchodného registra obsahuje splatené vklady, pohľadávku vo výške nesplatených vkladov, zriadiacie náklady, základné imanie zapísané do obchodného registra, emisné ážio, rezervný fond a ďalšie skutočnosti uvedené v písomnostiach súvisiacich so založením a vznikom akciovej spoločnosti.	Otváracia súvaha zostavená ku dňu zápisu akciovej spoločnosti do obchodného registra obsahuje splatené vklady, pohľadávku vo výške nesplatených vkladov, základné imanie zapísané do obchodného registra, emisné ážio, rezervný fond a ďalšie skutočnosti uvedené v písomnostiach súvisiacich so založením a vznikom akciovej spoločnosti.	Zmena nadväzuje na novelu ZoÚ č. 61/2009 Z.z. z 1. marca 2009, ktorý ruší zriadiacie náklady ako dlhodobý nehmotný majetok. Z tohto dôvodu sa z otváracie súvahy novovzniknutej spoločnosti vypúšťajú zriadiacie náklady. <i>Účinnosť: Ustanovenie § 25 ods. 1 nadobúda účinnosť 31. decembra 2009.</i>
Účtovanie DPH pri zmene využitia majetku a pri zrušení registrácie platiteľa DPH	Podľa § 52 ods. 8 rozdiel medzi pomerne odpočítanou DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobiach a pomerne odpočítanou DPH vypočítanou po skončení účtovného obdobia, sa účtuje podľa charakteru v prospech účtu alebo na ťarchu účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty so súvzťažným zápisom na ťarchu účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť alebo v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti.	§ 52 ods. 8 sa dopĺňa v tom zmysle, že DPH pri zmene účelu využitia majetku podľa § 54 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty sa účtuje podľa charakteru rozdielu na ťarchu účtu alebo v prospech účtu 343 – Daň z pridanej hodnoty so súvzťažným zápisom na ťarchu účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť alebo v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti. Pri zrušení registrácie pre DPH podľa § 81 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty sa účtuje DPH na ťarchu účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť.	Upravuje sa účtovanie DPH pri zmene využitia investičného majetku a pri zrušení registrácie platiteľa DPH podľa príslušných ustanovení zákona o DPH. DPH, ktorá sa musí dodatočne odvieť alebo vzniká nárok na odpočítanie, sa účtuje s vplyvom na výsledok hospodárenia.

Použité skratky:

ÚJ – účtovná jednotka
PO – právnická osoba
OZ – Obchodný zákonník
ZoÚ – zákon o účtovníctve
ÚZ – účtovná závierka
ECB – Európska centrálna banka
NBS – Národná banka Slovenska
DPH - Daň z pridanej hodnoty
PÚ - Postupy účtovania

Kontakty

Richard Farkaš, Partner, Tel.: +421 (2) 59984 111, e-Mail: rfarkas@kpmg.sk
Andrea Šikulová, Manager, Tel.: +421 (2) 59984 412, e-Mail: asikulova@kpmg.sk

Informácie tu uvedené majú všeobecný charakter a nevzťahujú sa na okolnosti žiadnej konkrétnej fyzickej alebo právnickej osoby. Hoci našou snahou je poskytnúť presné a aktuálne informácie, ich aktuálnosť nemôžeme zaručiť aj v budúcnosti. Neodporúčame konať na základe týchto informácií bez príslušnej profesionálnej rady a dôkladnej analýzy konkrétnej situácie.

© 2010 KPMG Slovensko spol. s r. o., a Slovak limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative („KPMG International“), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Slovakia.

KPMG and the KPMG logo are registered trademarks of KPMG International Cooperative („KPMG International“), a Swiss entity.

Designed and produced by
KPMG Slovensko spol. s r. o.

Newsflash, 12. 1. 2010