

# Ostatné kapitálové fondy (účet 413)

Dátum: 04.01.2013 Autor: Ing Richar Farkaš, PhD. Zdroj: Dane a účtovníctvo v praxi, vydanie 1/2013, ročník 2013, ISSN 1335-7034

*Ostatné kapitálové fondy patria k pomerne diskutovanej téme. Je to spôsobené tým, že v Obchodnom zákonníku o nich nie je ani zmienka, sú upravené „len“ v účtovných predpisoch a v účtovných predpisoch je upravená len ich tvorba, nie ich použitie. Preto sa stretávame s názormi, že ostatné kapitálové fondy sa nesmú tvoriť vôbec alebo, keď už sa môžu tvoriť, nesmú sa na nič použiť.*

Preto sa stretávame s názormi, že:

- ostatné kapitálové fondy sa nesmú tvoriť vôbec, pretože Obchodný zákonník pojem ostatné kapitálové fondy ani nepozná,
- alebo, keď už sa môžu tvoriť (lebo predsa len existuje nejaký predpis, aj keď „len“ účtovný), nesmú sa na nič použiť, napr. na zvýšenie základného imania, na úhradu straty a nemôžu byť ani naspäť vyplatené spoločníkom.

**Podľa nášho názoru sa ostatné kapitálové fondy:**

- môžu tvoriť
- a môžu sa aj použiť, napr. na zvýšenie základného imania, na úhradu straty a môžu byť aj naspäť vyplatené spoločníkom.

Ostatné kapitálové fondy patria spolu s emisným áziom a tou časťou zákonného rezervného fondu, ktorá je tvorená vkladmi spoločníkov (t. j. nie zo zisku spoločnosti), ku **kapitálovým fondom**.

Ako sme už uviedli, v Obchodnom zákonníku nie je o ostatných kapitálových fondoch ani zmienka. V účtovných predpisoch sú upravené takto: Na účte 413 – *Ostatné kapitálové fondy* sa účtujú ostatné peňažné kapitálové vklady aj nepeňažné kapitálové vklady, ktoré pri ich vytvorení nezvyšujú základné imanie účtovnej jednotky a nie je pre ne v predchádzajúcich účtoch tejto účtovnej skupiny samostatný syntetický účet. V prospech účtu sa účtuje najmä bezodplatne prijatý majetok od spoločníkov, členské podiely v družstvách na družstevnú bytovú výstavbu [§ 59 ods. 6 opatrenia č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v z. n. p. (ďalej len „Postupy účtovania v PÚ“)].

Je tu teda upravená **tvorba** ostatných kapitálových fondov:

- peňažné kapitálové vklady a nepeňažné kapitálové vklady, ktoré:
  - pri ich vytvorení nezvyšujú základné imanie účtovnej jednotky
  - a nie je pre ne v predchádzajúcich účtoch tejto účtovnej skupiny samostatný syntetický účet (doplňme, že ku **kapitálovým** vkladom patria ešte ážio – pre ážio je zriadený samostatný syntetický účet, a to 412, a zákonný rezervný fond

z kapitálových vkladov – preň je tiež zriadený samostatný syntetický účet, a to 417),

- bezodplatne prijatý majetok od spoločníkov [doplňme, že ten sa oceňuje reprodukčnou obstarávacou cenou, § 25 ods. 1 písm. d) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z. n. p. (ďalej len „zákon o účtovníctve“)],
- členské podiely v družstvách na družstevnú bytovú výstavbu (od družstiev v ďalšom texte odhliadneme, pretože tieto nie sú predmetom tohto príspevku).

**Použitie** ostatných kapitálových fondov upravené nie je.

## TVORBA FONDŮV

### Niekoľko charakteristík ostatných kapitálových fondov

Vklad do ostatných kapitálových fondov je **vklad dobrovoľný**. V tom zmysle dobrovoľný, že v Obchodnom zákonníku nie je upravený ako povinný, resp. v Obchodnom zákonníku nie je upravený vôbec, je nad rámec Obchodného zákonníka. Je to vklad, ktorý nie je vkladom do základného imania a nepredstavuje ani emisné ážio, ani zákonný rezervný fond. Tieto tri položky totiž v Obchodnom zákonníku upravené sú.

Tvorbu iných fondov pri emisii akcií pripúšťajú aj Radovan Pala – Ivana Palová – Lucia Žitňanská v komentári Obchodného zákonníka (*Ovečková, O. a kol.: Obchodný zákonník. Komentár. 3., dopl. a preprac. vyd. Bratislava : Iura Edition, 2012*) § 157: Emisný kurz môže byť vyšší ako menovitá hodnota akcie. Suma, ktorá predstavuje rozdiel medzi emisným kurzom a menovitou hodnotou akcie sa nazýva emisné ážio. Emisným ážiom sa pri vzniku spoločnosti nevytvára základné imanie spoločnosti, spoločnosť ním vytvára rezervný fond, prípadne **iné fondy, ktoré vytvára dobrovoľne** (zvýraznil autor).

Vklad do ostatných kapitálových fondov je v súlade so zásadou ochrany veriteľov spoločnosti, pretože túto ochranu neznižuje, ale naopak, zvyšuje. **Zvyšuje vlastné imanie spoločnosti**, čím sa zvyšuje **ochrana veriteľov spoločnosti**. Z tohto pohľadu je preto tento vklad, podľa nášho názoru, legitímny, pretože je aj v duchu Druhej smernice, aj v duchu slovenského Obchodného zákonníka, lebo je v prospech zásady **udržiavania základného imania spoločnosti**, deklarovanej Druhou smernicou Rady 77/91/EHS z 13. decembra 1976 o koordinácii ochranných opatrení, ktoré členské štáty vyžadujú od obchodných spoločností na ochranu záujmov spoločníkov a tretích osôb v zmysle druhého odseku článku 54 zmluvy, pokiaľ ide o zakladanie akciových spoločností, udržiavanie a zmenu ich základného imania, s cieľom dosiahnuť rovnocennosť týchto opatrení (ďalej len „Druhá smernica“). V prípade, že by spoločnosť dosahovala straty, môže ich uhradiť z ostatných kapitálových fondov, bez toho, aby musela na ich úhradu použiť základné imanie prostredníctvom administratívne náročnej procedúry zníženia základného imania.

Vklad do ostatných kapitálových fondov je oveľa **flexibilnejší** ako vklad do základného imania. Na rozdiel od základného imania sa nezapisuje do obchodného registra. Pre spoločníkov je preto jednoduchšie vložiť vklad do ostatných kapitálových fondov než do základného imania, lebo nie sú s tým spojené také administratívne úkony ako s vkladom do základného imania, nevyžaduje sa zmena spoločenskej zmluvy alebo stanov (najmä, ak ide o spoločnosť s jediným spoločníkom), nevyžaduje sa ocenenie nepeňažného vkladu znalcom a pod.

V prípade, že má spoločnosť **len jedného spoločníka**, postačuje jeho písomné vyhlásenie o prevzatí záväzku na vklad a následné vloženie vkladu. Je to pomerne rýchla procedúra využívaná aj v prípade, že spoločnosti hrozí, že jej vlastné imanie bude záporné, keď bude predĺžená (s krátkym „l“, od slova „dlh“), čo by mohlo byť jedným z dvoch dôvodov na konkurz (tým druhým je platobná neschopnosť, insolvenca, *pozri zákon č. 5/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p.*). V takýchto prípadoch býva predmetom vkladu spoločnosti najmä:

- nepeňažný vklad, pričom väčšinou je to vklad pohľadávky spoločníka, ktorú má voči spoločnosti (ide o tzv. kapitalizáciu pohľadávky),
- alebo aj peňažný vklad.

V prípade, že má spoločnosť **viacerých spoločníkov**, je vhodné upraviť aj spoločenskú zmluvu alebo stanovú, a to najmä v prípade, keď vklad do ostatných kapitálových fondov uskutočnia len niektorí zo spoločníkov, nie všetci. Je vhodné urobiť tak preto, lebo predmet vkladu vložený do spoločnosti patrí spoločnosti (a už nie vkladateľom) a spoločníci majú podiel na vlastnom imaní v pomere ich vkladov do základného imania, ak spoločenská zmluva alebo stanovú neurčujú niečo iné. Ak má spoločník A povedzme 60 % podiel v spoločnosti a ostatní spoločníci 40 %, a vklad do ostatných kapitálových fondov uskutoční len spoločník A vo výške napríklad 100, potom po tomto vklade bude na jeho 60 % podiel v spoločnosti pripadať len 60 % z tohto vkladu (60) a zvyšných 40 % z vkladu (40) bude pripadať na podiely ostatných spoločníkov. Inými slovami, spoločník A sa nepriamo vzdá sumy 40 v prospech ostatných spoločníkov. Preto je v záujme vkladateľa takúto situáciu ošetriť v spoločenskej zmluve alebo v stanovách. Ak by sa tak nestalo, mohlo by byť spochybnené, či si štatutárny orgán vkladateľa plnil svoje úlohy s odbornou starostlivosťou (§ 135a, § 194 ods. 5 Obchodného zákonníka), keď sa svojím konaním vlastne vzdal hodnoty vo výške 40.

## POUŽITIE FONDŮV

Čo sa týka **použitia** ostatných kapitálových fondov, zastávame názor, že tým, že vklad do ostatných kapitálových fondov je dobrovoľný, ich **použitie nepodlieha obmedzeniam** (výnimku *pozri ďalej*) a môžu byť použité na zvýšenie základného imania, úhradu neuhradenej straty, výplatu spoločníkom a pod.:

- Pri použití ostatných kapitálových fondov na **zvýšenie základného imania alebo na úhradu straty sa celková výška vlastného imania nemení**, mení sa len jeho štruktúra. Ide len o presun medzi jednotlivými položkami vlastného imania. Ochrana veriteľov preto nie je ohrozená.
- Pri použití ostatných kapitálových fondov na **výplatu spoločníkom** tu preda len **jedno obmedzenie je**. Je to obmedzenie podľa § 123 ods. 2 Obchodného zákonníka (spoločnosť s ručením obmedzeným) a § 179 ods. 4 Obchodného zákonníka (akciová spoločnosť), podľa ktorého vlastné imanie po výplate ostatných kapitálových fondov (patria k „iným vlastným zdrojom“ uvedeným v tomto ustanovení) spoločníkom nesmie klesnúť pod hodnotu základného imania, zákonného rezervného fondu a ďalších fondov, ktoré sa podľa zákona alebo stanov nesmú použiť na plnenie spoločníkom (je tam ešte uvedené aj nesplatené základné imanie, ale pretože o jeho hodnotu je už vlastné imanie znížené, toto ustanovenie nie je relevantné).
- V tomto zmysle sú preto ostatné kapitálové fondy použiteľné rovnako, ako **sú použiteľné ostatné voľné, neviazané vlastné zdroje spoločnosti**, napr. nerozdelený

zisk, fondy zo zisku. Sú rozdeliteľné (distribovateľné) spoločníkom v podstate kedykoľvek (s výnimkou uvedeného obmedzenia). Z hľadiska ochrany veriteľov nie je ich vyplatenie preto o nič nebezpečnejšie, než je vyplatenie nerozdeleného zisku, fondov zo zisku a iných voľných, neviazaných vlastných zdrojov spoločnosti.

Podobne ako pri základnom imaní, kde nie je stanovená minimálna lehota, ktorá by musela uplynúť medzi vkladom do základného imania a následným znížením základného imania a použitím takto uvoľnených vlastných zdrojov na výplatu spoločníkom (čiže medzi prírastkom vlastného imania a úbytkom vlastného imania, čo je dôležité z hľadiska ochrany veriteľov), ani pri ostatných kapitálových fondoch **nie je stanovená minimálna lehota**, ktorá by musela uplynúť medzi vkladom do ostatných kapitálových fondov a ich následným použitím na výplatu spoločníkom (čiže medzi prírastkom vlastného imania a úbytkom vlastného imania).

Vklad do ostatných kapitálových fondov sa **neúročí**, podobne ako sa neúročia žiadne iné vklady do vlastného imania (základné imanie, emisné ážio, tá časť zákonného rezervného fondu, ktorá je vytvorená z vkladov spoločníkov – § 123 ods. 2 pre spoločnosť s ručením obmedzeným, § 179 ods. 5 pre akciovú spoločnosť) a žiadna iná súčasť vlastného imania (nerozdelený zisk, fondy zo zisku a pod.); výnimku tvoria vklady spoločníkov vo verejnej obchodnej spoločnosti (ak nejaké vklady vložia; *pozri § 82 ods. 2 Obchodného zákonníka*) a vklady komplementárov v komanditnej spoločnosti (ak nejaké vklady vložia; *pozri § 93 ods. 2 Obchodného zákonníka*). Vyplýva to z podstaty vlastného imania ako vlastného zdroja krytia majetku spoločnosti. Ak by chcel spoločník poskytnúť spoločnosti úročené zdroje, potom má možnosť urobiť tak v podobe úveru, pôžičky a pod. Z pohľadu spoločnosti by v takomto prípade už nešlo o vlastné zdroje (vlastné imanie), ale o cudzie zdroje (záväzky).

Keďže ide o dobrovoľný vklad, právnymi predpismi nie sú stanovené **žiadne lehoty na jeho splatenie**, a preto ani žiadne sankcie za jeho nesplatenie. K ostatným kapitálovým fondom je preto potrebné pristupovať opatrne, aby sa zabránilo rôznym manipuláciám s nimi, a teda aj s vlastným imaním. Najmä v prípadoch, keď spoločnosť dosahuje straty, a tým sa znižuje výška jej vlastného imania, a to až tak, že by mohli hroziť dôsledky podľa zákona o konkurze a reštrukturalizácii. Dá sa pomerne jednoducho účtovne zvýšiť tým, že spoločník preberie záväzkov na vklad do ostatných kapitálových fondov (vtedy zaúčtuje spoločnosť pohľadávku voči spoločníkovi, súvzťažne so zvýšením ostatných kapitálových fondov, teda vlastného imania) a vklad pritom nemusí byť hneď splatený.

Stretli sme sa s názorom, že tvorba ostatných kapitálových fondov, t. j. vklady do ostatných kapitálových fondov, nie je možná, pretože **nie sú upravené Obchodným zákonníkom**.

Podľa nášho názoru to nie je dôvod ich odmietnuť, pretože sú v súlade s cieľom Druhej smernice a v konečnom dôsledku aj Obchodného zákonníka (posilňuje sa ochrana veriteľov a udržuje sa základné imanie) a existuje množstvo iných položiek, ktoré nie sú upravené Obchodným zákonníkom a predsa sú súčasťou vlastného imania.

Nemyslíme tým teraz len na položku Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení, ktorá sa riadi účtovnými predpismi, ale aj na iné položky, ktoré sa riadia účtovnými predpismi, napr. nerozdelený zisk, neuhradená strata, položky účtované na účtoch 414, 415, 416 a pod. Sú súčasťou vlastného imania, pretože vyplývajú z účtovných predpisov a povinnosť dodržiavať účtovné predpisy majú obchodné spoločnosti zakotvenú priamo v Obchodnom zákonníku (§ 35 Obchodného zákonníka).

**Keď už pre nič iné, ostatné kapitálové fondy by nemali byť zakázané už len preto, že ich upravujú právne predpisy, v danom prípade účtovné.** Samozrejme, bolo by lepšie, keby ich upravoval aj Obchodný zákonník, tak ako je to napr. v Nemecku, Rakúsku a iných krajinách. To najdôležitejšie z Druhej smernice a Obchodného zákonníka je, že existuje obmedzenie rozdelenia vlastného imania spoločníkom (či už zisku alebo iných voľných, neviazaných zdrojov vlastného imania) – vlastné imanie nesmie po rozdelení klesnúť pod minimálnu hranicu, ktorou je základné imanie, zákonný rezervný fond a iné fondy vytvárané spoločnosťou, ktoré sa podľa zákona alebo stanov nesmú použiť na plnenie akcionárom (§ 179 ods. 4, § 123 ods. 2 Obchodného zákonníka). To je na ochranu veriteľov spoločnosti veľmi dôležité. Ak by boli ostatné kapitálové fondy zakázané, lebo nie sú upravené Obchodným zákonníkom, tak spoločníci majú stále možnosť použiť inú formu posilnenia vlastného imania spoločnosti, a to prostredníctvom položiek, ktoré Obchodným zákonníkom upravené sú, napr. zákonný rezervný fond tvorený nad rámec povinného minima stanoveného Obchodným zákonníkom, ktoré predstavuje 20 % základného imania pri akciovej spoločnosti a 10 % základného imania pri spoločnosti s ručením obmedzeným. Ak by spoločnosť dobrovoľne vytvorila zákonný rezervný fond vo výške nad tento limit, potom by použitie tejto dobrovoľnej časti nebolo obmedzené a mohla by sa použiť napríklad na zvýšenie základného imania, na úhradu straty, na výplatu spoločníkom.

**Obchodný zákonník pojmom „vklady“ rozumie vklady len do základného imania,** ale nie do nejakých iných fondov. Tu si dovoľíme oponovať:

Je to pravda pri **spoločnosti s ručením obmedzeným a akciovej spoločnosti**, (pozri kap. 2.4 *Zákaz vrátenia vkladu v publikácii Farkaš, R. Vlastné imanie obchodných spoločností. Účtovné aspekty. – Bratislava: IURA Edition 2012*).

Pojem vklad sa však používa aj v súvislosti s vkladom komanditistu v komanditnej spoločnosti. Komanditista je **povinný** vložiť do spoločnosti **vklad** (§ 93 ods. 3 Obchodného zákonníka), a pritom tento jeho vklad nevytvára základné imanie, pretože základné imanie sa vytvára **povinne** iba v spoločnosti s ručením obmedzeným a akciovej spoločnosti (§ 58 ods. 2 Obchodného zákonníka, *pozri aj Mária Majeriková v komentári Ovečková a kol., § 93; opačný názor má Milan Ďurica v komentári Patakyová, M. a kol.: Obchodný zákonník. Komentár. 3. vyd. – Bratislava : C. H. Beck 2010. § 58*). Kam potom vloží svoj vklad? Pretože ide o vklad od spoločníka, vklad zvonka, externý vklad, môže ísť len o základné imanie, emisné ážio alebo o zákonný rezervný fond, keďže len tieto položky Obchodný zákonník upravuje? Vecne tam ten vklad nepatrí. Musí však ísť o kapitálový fond, t. j. fond tvorený vkladmi spoločníkov a nie o fond tvorený zo zisku. Zostáva potom už len jedna možnosť, a to ostatné kapitálové fondy.

Podobne aj **vklady spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti**. Spoločníci verejnej obchodnej spoločnosti nie sú povinní vložiť do spoločnosti peňažné či nepeňažné vklady, ale môžu tak urobiť. Ak ich vložia, nebude to ani základné imanie, ani emisné ážio, ani zákonný rezervný fond. Tým sme vymenovali všetky položky, ktoré upravuje Obchodný zákonník, ale ani jedna to vecne nie je. Zostávajú potom už len ostatné kapitálové fondy.

Keby nemalo ísť o vecnú podstatu, ale len o slovíčka, potom sa dá pojem *vklad* do ostatných kapitálových fondov nahradiť nejakým iným pojmom, napr. príspevok do ostatných kapitálových fondov a bolo by po probléme.

Takisto sme sa stretli s názorom, že ak už je tvorba ostatných kapitálových fondov možná, tak **nie je možné ich použitie**, pretože nie je právnymi predpismi upravené. Alebo, že sa síce môžu použiť na zvýšenie základného imania alebo na úhradu straty, ale **nemôžu sa naspäť vyplatiť spoločníkom**, pretože platí **zákaz vrátenia vkladov** spoločníkom. K tomu uvádzame:

Na ostatné kapitálové fondy sa zákaz vrátenia vkladov nevzťahuje (*pozri kap. 2.4 Zákaz vrátenia vkladu v publikácii Farkaš, Vlastné imanie*). Zákaz vrátenia vkladov je pri akciovej spoločnosti upravený nasledovne: akciová spoločnosť nesmie vrátiť akcionárom ich vklady (§ 179 ods. 2 a 6 Obchodného zákonníka), pričom zákaz vrátenia vkladov sa nevzťahuje na zníženie základného imania (§ 179 ods. 7 Obchodného zákonníka). Pri spoločnosti s ručením obmedzeným je upravený nasledovne: po dobu trvania spoločnosti s ručením obmedzeným nemôžu spoločníci žiadať vrátenie vkladu, pričom za vrátenie vkladu sa nepovažujú platby spoločníkom pri znížení základného imania (§ 123 ods. 3 Obchodného zákonníka). V tejto súvislosti vzniká potom otázka, čo je to vklad. **Vkladom** spoločníka je súhrn peňažných prostriedkov (ďalej len peňažný vklad) a iných peniazmi ocenených hodnôt (ďalej len nepeňažný vklad), ktoré spoločník vkladá do spoločnosti a podieľa sa nimi na výsledku podnikania spoločnosti (§ 59 ods. 1 Obchodného zákonníka). Peňažným vyjadrením **súhrnu** peňažných a nepeňažných vkladov všetkých spoločníkov do spoločnosti je **základné imanie** (§ 58 ods. 1 Obchodného zákonníka). Toto bude zrejme rozhodujúce ustanovenie, pretože z toho vyplýva, že **zákaz vrátenia vkladov sa týka len základného imania** (podporne aj § 109 Obchodného zákonníka, § 157 ods. 1 Obchodného zákonníka).

Na podporu tohto záveru uvedme, že napr. vklady predstavujúce emisné ážio (§ 157 ods. 2, § 217 ods. 3 Obchodného zákonníka) a zákonný rezervný fond vytváraný pri vzniku spoločnosti (§ 67, § 124, § 217 ods. 3 Obchodného zákonníka) nazýva Obchodný zákonník **príplatkami** spoločníkov nad výšku vkladov (pri spoločnosti s ručením obmedzeným) alebo nad menovitú hodnotu akcií (pri akciovej spoločnosti), pozri § 67 ods. 2 Obchodného zákonníka o zákonom rezervnom fonde. Nepoužíva pojem „vklad“, ale pojem „príplatok“. Hoci čo sa týka ich podstaty, sú to tiež vklady (v tom zmysle, že sú to prostriedky, ktoré do spoločnosti prišli zvonka, z externého prostredia, od spoločníkov, t. j. neboli vygenerované interne, činnosťou spoločnosti) a preto by mali byť teda súčasťou „súhrnu“ vkladov, a teda byť súčasťou základného imania. Základným imaním však nie sú. Obchodný zákonník zámerne použil pojem príplatok, nie pojem vklad. Z toho vyplýva, že zákaz vrátenia vkladov sa týka len vkladov do základného imania (pri spoločnosti s ručením obmedzeným a pri akciovej spoločnosti).

Pretože ostatné kapitálové fondy predstavujú **dobrovoľné vklady** spoločníkov do spoločnosti (dobrovoľné v tom zmysle, že nie sú povinnými podľa Obchodného zákonníka), podľa nášho názoru sa na ne nevzťahujú reštrikcie, ktoré sa vzťahujú na ostatné položky, ako napr. na základné imanie, ážio, zákonné rezervné fondy.

Okrem toho by sa tento zákaz dal aj obísť:

- Spoločnosť má základné imanie 300, ostatné kapitálové fondy 100, neuhradenú stratu 150 a nerozdelený zisk 150. Inými slovami, sumu 100 by si mohla vyplatiť.
- Ak by stratu 150 uhradila z nerozdeleného zisku 150, zostanú jej ostatné kapitálové fondy 100. A povedzme, že kvôli zákazu vrátenia vkladov si ich nemôže vyplatiť.

Preto neuhradenú stratu 100 uhradí z ostatných kapitálových fondov, 50 z nerozdeleného zisku a zvyšok nerozdeleného zisku 100 si vyplatí ako podiely na zisku (dividendy).

Alebo z ostatných kapitálových fondov zvýši základné imanie o 100, následne ho zníži o 100 (samozrejme, prostredníctvom komplikovanej administratívnej procedúry) a vlastné zdroje zo zníženia 100 si vyplatí. Zníženie základného imania sa totiž za vrátenie vkladu nepovažuje a preto neporušila zákaz vrátenia vkladov.

Chceme tým povedať, že je potrebné posudzovať podstatu transakcie, nie právnu formu.

**Účtovné predpisy chápu pojem vklad širšie**, než ho chápe Obchodný zákonník. O vkladoch hovoria nielen v súvislosti so základným imaním, ale aj v súvislosti napr.:

- s ostatnými kapitálovými fondmi: na účte *413 – Ostatné kapitálové fondy* sa účtujú ostatné peňažné kapitálové vklady aj nepeňažné kapitálové vklady, ktoré pri ich vytvorení nezvyšujú základné imanie (§ 59 ods. 6 Postupov účtovania v PÚ,
- so zákonným rezervným fondom, keď zákonný rezervný fond delia podľa toho, či bol vytvorený vkladmi (účet *417 – Zákonný rezervný fond z kapitálových vkladov*) alebo zo zisku (účet *421 – Zákonný rezervný fond*).

Ak by sa účtovné predpisy zmenili a chápali by vklad rovnako úzko, ako ho chápe Obchodný zákonník, potom by sa vklady do ostatných kapitálových fondov a do zákonného rezervného fondu a koniec-koncov aj do ážia (v predchádzajúcom texte nie je spomenuté, pretože účtovné predpisy o ňom explicitne ako o vklade nehovoria) museli u vkladateľa považovať za **náklady súvisiace s obstaraním** finančnej investície (podielov na základnom imaní) a aj tak by sa museli aktivovať ako súčasť obstarávacej ceny finančnej investície [náklady súvisiace s obstaraním, niekedy nazývané aj vedľajšie náklady obstarania, sú totiž povinnou súčasťou obstarávacej ceny, *pozri § 25 ods. 6 písm. a) zákona o účtovníctve*]. Obstarávacia cena finančnej investície by bola teda rovnaká.

Musí byť vklad do ostatných kapitálových fondov **vložený spoločníkmi spoločnosti**, alebo môže byť vložený aj osobami (fyzickými či právnickými), ktoré nie sú spoločníkmi spoločnosti? Túto otázku účtovné predpisy explicitne neriešia, z povahy veci však vyplýva, že by malo ísť o spoločníkov spoločnosti.

Ak by takýto vklad uskutočnili iné osoby ako spoločníci, potom by sa mohol považovať napríklad za dar.

Na druhej strane, napríklad v Rakúsku je v určitých prípadoch možné, aby takýto vklad uskutočnila materská spoločnosť spoločníka, nie spoločník priamo (motívom sú obvykle daňové dôvody).

## **Moment zaúčtovania tvorby a použitia ostatných kapitálových fondov**

V momente, keď spoločník prevezme záväzok na vklad, spoločnosť zaúčtuje pohľadávku voči spoločníkovi splatiť vklad, súvzťažne so zvýšením ostatných kapitálových fondov (teda zvýši vlastné imanie) a spoločník si zrkadlovo zaúčtuje svoj záväzok voči spoločnosti splatiť vklad.

Na rozdiel od pohľadávky za upísané vlastné imanie pri zvyšovaní základného imania (účet *353 – Pohľadávky za upísané vlastné imanie*), ktorá sa vykazuje ako položka znižujúca

základné imanie, teda znižuje vlastné imanie ako celok, pohľadávka voči spoločníkovi za nesplatený vklad do ostatných kapitálových fondov sa vykazuje na strane aktív a nie ako položka znižujúca ostatné kapitálové fondy, a teda neznižuje ani vlastné imanie ako celok. V prípade, že vklad nie je splatený, bolo by potrebné dať adresátovi účtovnej závierky informáciu o výške nesplateného vkladu (v poznámkach ako tretej súčasť účtovnej závierky).

Z toho potom vyplýva, že by bolo správne a v súlade so zásadou ochrany veriteľov spoločnosti, keby boli ostatné fondy použité (napr. na úhradu straty, na zvýšenie základného imania) až potom, keď bude vklad splatený.

**Autor:**

Ing. Richard Farkaš, PhD.