

Uvedené študijné predmety vyučované na Katedre účtovníctva a audítorstva preverujú vedomosti študentov jednak zo základov účtovníctva – Účtovníctvo A a Účtovníctvo B a zároveň aj zo špecifickej oblasti zameranej na vlastnícke transakcie prebiehajúce v podnikateľských subjektoch – Účtovníctvo vlastníckych transakcií. K skvalitneniu preverovania a hodnotenia študentov v uvedených študijných predmetoch by bolo vhodné znížiť počet študentov pripadajúcich na učiteľa, aby sa zabezpečil väčší časový priestor pre preverenie vedomosti získaných študentom počas semestra. Zároveň písomné skúšky by nemali byť označené menom študenta, ale číselným znakom, ktorý má študent pridelený, aby sa zabezpečila väčšia objektivita hodnotenia.

Abstrakt

Hodnotenie študentov vybraných predmetov Katedry účtovníctva a audítorstva je založené na písomnej, ústnej resp. kombinovanej skúške.

Kľúčová slova: hodnotenie študentov, skúška, študijné predmety.

Summary

Assessment of students selected courses of the Department of Accounting and Auditing is based on written, oral or combined test.

Key words: Assessment of students, test, study subjects.

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Zákon č. 131/2002 Z. z. o vysokých školách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
- [2] Vyhláška MŠ SR č. 614/2002 Z. z. o kreditovom systéme studia v znení nehorších predpisov.
- [3] Študijný poriadok Ekonomickej univerzity v Bratislave.
- [4] Sprievodca štúdiom na Fakulte hospodárskej informatiky Ekonomickej univerzity v Bratislave, Akademický rok 2009/2010. ISBN 978-80-225-2775-0.

Kontakt

Lucia Ondrušová, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 761, luciaondrusova@yahoo.com

Branislav Parajka, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 757, branislav.parajka@euba.sk

VLASTNÍCKE TRANSKACIE VEDÚCE K ZOSTAVENIU KONSOLIDOVANEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY V SR^{90*}

Changes of owners relations requiring presentation of consolidated financial statements in the Slovak republic

Branislav Parajka, Lucia Ondrušová

Uskutočňovaním podnikateľskej činnosti nastávajú v obchodných spoločnostiach rôzne zmeny a transakcie, ktoré významným spôsobom ovplyvňujú nielen samotnú obchodnú spoločnosť, ale aj jej okolie. Každá obchodná spoločnosť sa snaží získať určité postavenie na trhu, resp. si získané postavenie udržať.

V podmienkach trhovej ekonomiky a otvorenia trhu pri možnosti vstupu zahraničných spoločností na domáci trh resp. domácich spoločností na zahraničné trhy, je potrebné, aby obchodné spoločnosti mali dostatočné finančné zdroje, prostredníctvom, ktorých si môžu zabezpečiť samotnú možnosť uskutočniť svoju podnikateľskú aktivitu na danom trhu. Pre obchodné spoločnosti môže byť omnoho výhodnejšie uskutočňovanie svojich aktivít spojením sa s inou obchodnou spoločnosťou, vytváraním rôznych transakcií resp. pri vytvorení určitého zoskupenia, združenia. Prostredníctvom týchto transakcií nastávajú v obchodnej spoločnosti zmeny vo vlastníckych vzťahoch, tzv. vlastnícke transakcie.

Zmeny vo vlastníckych vzťahoch obchodných spoločností (vlastnícke transakcie) predstavujú zmeny, pri ktorých dochádza k vytváraniu a reorganizácii obchodných spoločností, uskutočňuje sa prostredníctvom nich proces ekonomickej integrácie až svetovej globalizácie. Zmeny vo vlastníckych vzťahoch môžu zároveň viesť k posilneniu výkonnosti ekonomík a zlepšeniu celkovej situácie nie len pre konkrétnu obchodnú spoločnosť, ale aj pre ostatné obchodné spoločnosti resp. pre ľudstvo z titulu zvyšovania ekonomických úžitkov.

Pri uskutočňovaní niektorých vlastníckych transakcií je potrebné, aby obchodné spoločnosti zostavili účtovnú závierku. Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytované osobám, ktoré tieto informácie využívajú⁹¹. Na účtovnú závierku je potrebné pozeráť ako na *jeden celok*, čo znamená, že jej súčasťou *nie je možné posudzovať individuálne*.

Účtovná závierka sa z hľadiska rozsahu (počtu účtovných jednotiek ako samostatných právnických osôb, ktoré sú zahrnuté do účtovnej závierky) rozlišuje na:

- individuálnu účtovnú závierku,
- konsolidovanú účtovnú závierku.

Zmeny vo vlastníckych vzťahoch vedú k zostaveniu individuálnej účtovnej závierky, ktorú musí zostaviť každá účtovná jednotka zapojená do vlastníckej transakcie. Sú však prípady, kedy zmena vo vlastníckej transakcii vedie k zostaveniu konsolidovanej účtovnej závierky. Je to v prípade, keď medzi zúčastnenými spoločnosťami v zmene vo vlastníckych vzťahoch existuje prepojenie – materský a dcérsky podnik.

^{90*} Tento príspevok bol spracovaný v rámci riešenia výskumnej úlohy IG 2617121/10 „Globalizácia a harmonizácia účtovníctva v podmienkach hospodárskej krízy“

⁹¹ § 17 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Schéma č.1: Konsolidovaná účtovná zvierka vs. individuálna účtovná zvierka.

[Zdroj: Vlastné spracovanie autormi]

Konsolidovaná účtovná zvierka v Slovenskej republike je upravená zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú zvierku ako aj oslobodenie od tejto povinnosti je v zákone stanovená odlišne od požiadaviek príslušných IFRS. Uvedené odlišnosti sú spôsobené zapracovaním Siedmej smernice Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných zvierkach, do slovenskej legislatívy. Vysvetlivky k nariadeniu Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem umožňujú stanoviť povinnosť zostavenia konsolidovanej účtovnej zvierky ako aj oslobodenia od tejto povinnosti odlišne od podmienok stanovených v príslušných štandardoch, pričom postupy a metódy konsolidácie sa vykonávajú podľa príslušných metód a zásad uvedených v IFRS.

Na zistenie vzťahov v skupine sa aplikujú príslušné ustanovenia zákona o účtovníctve. Skupinu podnikov predstavuje materský podnik a všetky jeho dcérske podniky. Existencia skupiny je preto determinovaná práve týmto vzťahom. Kritériá na posúdenie tohto vzťahu v zákone o účtovníctve vychádzajú zo Siedmej smernice EÚ o konsolidovanej účtovnej zvierke. Po potvrdení existencie vzťahu materský podnik – dcérsky podnik je nutné identifikovať ostatné účtovné jednotky, ktoré budú vstupovať do konsolidácie. Ide o spoločné podniky v zmysle IAS 31 a pridružené podniky v zmysle IAS 28.

Slovenská republika prevzala do zákona o účtovníctve povinný dôvod na oslobodenie na medzistupni skupiny vzťahujúce sa na materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou a jej materská účtovná jednotka podlieha právu niektorého členského štátu Európskej únie, nemusí zostavovať konsolidovanú účtovnú zvierku, ak jej materská účtovná jednotka má všetky akcie alebo podiely dcérskej účtovnej jednotky alebo najmenej 90 % akcií alebo podielov dcérskej účtovnej jednotky a ostatní akcionári alebo spoločníci tejto účtovnej jednotky súhlasili s oslobodením (tzv. oslobodenie na medzistupni skupiny).

Okrem povinného oslobodenia na medzistupni skupiny prevzala Slovenská republika jeden voliteľný dôvod na oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú zvierku, a to oslobodenie v prípade neprekročenia veľkostných kritérií. Uvedené oslobodenia od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú zvierku nemožno uplatniť, ak materská účtovná jednotka emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu Európskeho hospodárskeho priestoru alebo ak niektorá jej

dcérska účtovná jednotka emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu Európskeho hospodárskeho priestoru.

Materský podnik musí dôsledne identifikovať vzťahy na všetkých úrovniach skupiny tým, že posudzuje mieru vplyvu, ktorú má priamo v dcérskych, spoločných a pridružených podnikoch ako aj nepriamu mieru vplyvu, ktorú má prostredníctvom majetkovej účasti vo svojich dcérskych podnikoch. Dcérske podniky sa zahrnú do konsolidovanej účtovnej závierky metódou úplnej konsolidácie podľa IAS 27. Ak materský podnik má aj spoločné podniky, zahrnie ich do konsolidovanej účtovnej závierky podľa IAS 31 metódou podielovej konsolidácie alebo alternatívne metódou vlastného imania, pridružené podniky v zmysle IAS 28 metódou vlastného imania.

V zmysle platnej právnej úpravy účtovníctva v podmienkach Slovenskej republiky sa zostavuje individuálna účtovná závierka za jeden podnik a konsolidovaná účtovná závierka za skupinu podnikov. Zákon o účtovníctve vyžaduje zostavenie individuálnej účtovnej závierky, nie je možné zostaviť len konsolidovanú účtovnú závierku ako to pripúšťajú IAS/IFRS. Materský podnik, ktorý má podľa zákona o účtovníctve povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku ju zostavuje v súlade s IFRS. Je dôležité si uvedomiť, že individuálnu účtovnú závierku v súlade s IFRS podľa zákona o účtovníctve povinne zostavujú len taxatívne vymedzené účtovné jednotky, ostatné účtovné jednotky zostavujú individuálne účtovné závierky podľa slovenskej legislatívy. Preto pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky vznikajú rôzne alternatívy: materský podnik a dcérske, spoločné a pridružené podniky zostavujú svoje individuálne účtovné závierky v súlade s IFRS alebo len niektoré podniky skupiny zostavujú individuálnu účtovnú závierku v súlade s IFRS.

V prípadoch, keď nie sú individuálne účtovné závierky podnikov skupiny zostavené podľa IFRS je potrebné uskutočniť prevod účtovnej závierky zostavenej podľa národnej úpravy na účtovnú závierku podľa IFRS. Podstatou prevodu je:

- vykázanie všetkých aktív a záväzkov, ktoré IFRS požadujú,
- nevykazovanie položiek aktív a záväzkov, ktoré IFRS nepovoľujú,
- reklasifikácia vykázaných položiek aktív, záväzkov a vlastného imania v zmysle požiadaviek IFRS,
- ocenenie všetkých vykázaných položiek v súlade s IFRS.

Záver

Zmeny vo vlastníckych vzťahoch vedú k zostaveniu účtovnej závierky, ktorú musí zostaviť každá účtovná jednotka zapojená do vlastníckej transakcie. V prípadoch keď medzi zúčastnenými spoločnosťami v zmene vo vlastníckych vzťahoch existuje prepojenie materský – dcérsky podnik, vzniká povinnosť zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky.

Abstrakt

Zmeny vo vlastníckych vzťahoch obchodných spoločností (vlastnícke transakcie) predstavujú zmeny, pri ktorých dochádza k vytváraniu a reorganizácii obchodných spoločností. Mnohé spoločnosti sú vzájomne prepojené už pred samotnou vlastníckou transakciou (vzťah

materský – dcérsky podnik, pridružený podnik). V tomto článku analyzujeme kedy je zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky po uskutočnení vlastníckych transakcií povinné v zmysle zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve.

Klíčová slova: vlastnícke transakcie, konsolidovaná účtovná závierka

Summary

Changes of owners relations means changes when creation and reorganization of companies take place. Many companies are in different relations before changes of owners relations takes place (e.g. parent – subsidiary or associates). This paper deal with situation when presentation of consolidated financial statements is required after changes of owners relations in the Slovak republic.

Key words: changes of owners relations, consolidated financial statements

JEL klasifikácia: M41

Použité zdroje:

- [1] International Financial Reporting Standards 2009. International Accounting Standards Committee Foundation. London, 2009.
- [2] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [3] Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem.
- [4] Vysvetlivky k nariadeniu Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem.

Kontakt

Branislav Parajka, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 757, branislav.parajka@euba.sk

Lucia Ondrušová, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 761, luciaondrusova@yahoo.com

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE GOODWILLU PODĽA IFRS

Recognising and measuring goodwill according to IFRS

Renáta Parišová

Úvod

Účtovná jednotka môže vykázať iba goodwill vzniknutý v dôsledku podnikovej kombinácie (akvizície). Tento goodwill predstavuje tzv. druhotný goodwill [3, 30-31]. Podniková kombinácia (business combination) predstavuje podľa IFRS 3 *Podnikové kombinácie*⁹² transakciu alebo inú udalosť, v ktorej nadobúdateľ získa kontrolu nad nadobúdaným podnikom alebo podnikmi. Za podnikovú kombináciu sa považujú aj transakcie označené ako pravé fúzie (true mergers) alebo fúzie rovnocenných strán (mergers of equals).

Goodwill predstavuje aktívum reprezentujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z nadobudnutých iných aktív⁹³ v podnikovej kombinácii, ktoré nie sú samostatne identifikovateľné a vykázané. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergického efektu⁹⁴.

Vykazovanie a oceňovanie goodwillu (alebo zisku z výhodnej kúpy) je posledným krokom akvizičnej metódy (acquisition method) účtovania podnikových kombinácií. Cieľom príspevku je prezentovať a analyzovať vykazovanie a oceňovanie goodwillu podľa IFRS 3.

Vykazovanie a oceňovanie goodwillu podľa IFRS 3

Nadobúdateľ zisťuje, či v podnikovej kombinácii vznikol goodwill ku dňu akvizície. Goodwill je rozdielová veličina, pri výpočte ktorej musí nadobúdateľ stanoviť:

- poskytnutú protihodnotu ocenenú v súlade s IFRS 3⁹⁵,
- nekontrolujúci podiel v podnikovej kombinácii, v ktorej nadobúdateľ (materský podnik) získa kontrolu pri menšom ako 100 % vlastníctve podielov na vlastnom imaní nadobúdaného podniku ocenený v súlade s IFRS 3,
- predtým držaný podiel na vlastnom imaní v nadobúdanom podniku v podnikovej kombinácii uskutočňovanej postupne ocenený v súlade s IFRS 3,

⁹² V príspevku vychádzame zo súčasného platného znenia IFRS 3. Súčasne platný IFRS 3 je výsledkom novelizácie v januári 2008 a nahradil IFRS 3 vydaný v roku 2004 s účinnosťou pre podnikové kombinácie, ktoré majú deň akvizície v účtovnom období začínajúcom k alebo po 1. júli 2009.

⁹³ Týmito inými aktívami, ktoré nie sú samostatne identifikované a vykázané, môžu byť nehmotné aktíva, ktoré nespĺňajú kritérium identifikovateľnosti (napríklad pracovný kolektív a iné položky), a preto zostávajú súčasťou sumy vykázanej ako goodwill.

⁹⁴ Synergický efekt môže mať rôzne prejavy: úspory z rozsahu, úspory z vertikálnej integrácie, získanie doplnkových (komplementárnych) zdrojov, odstránenie nízkej efektívnosti [1, 899-902].

⁹⁵ Špecifický postup pri výpočte goodwillu sa uplatňuje v súvislosti so stanovením poskytnutej protihodnoty v podnikových kombináciách uskutočňovaných bez poskytnutej protihodnoty (napríklad na základe zmluvy) a v podnikových kombináciách vzájomných podnikov (mutual entities).

- čistou sumu nadobudnutých identifikovatelných aktiv a prevzatých závazkov nadobúdaného podniku ocenených v súlade s IFRS 3.

Poskytnutá protihodnota (consideration) predstavuje plnenie, ktoré poskytuje nadobúdateľ predchádzajúcim vlastníkom alebo nadobúdanému podniku, aby získal kontrolu nad nadobúdaným podnikom. Poskytnutou protihodnotou môže byť hotovosť, iné aktíva ako hotovosť, podnik, dcérsky podnik, podmienená protihodnota, podielové nástroje nadobúdateľa. Poskytnutá protihodnota v podnikovej kombinácii sa **ocení v reálnej hodnote ku dňu akvizície**.

Reálna hodnota poskytnutej protihodnoty sa vypočíta ako suma (súčet) reálnych hodnôt poskytnutých aktiv nadobúdateľom, vzniknutých závazkov nadobúdateľovi voči predchádzajúcim vlastníkom nadobúdaného podniku a podielov na vlastnom imaní vydaných nadobúdateľom ku dňu akvizície.

V súvislosti s oceňovaním poskytnutej protihodnoty obsahuje IFRS 3 špeciálne ustanovenia týkajúce sa situácie, keď sú súčasťou poskytnutej protihodnoty odmeny (bonusy) platbou viazanou na akcie nadobúdateľa, keď sú súčasťou poskytnutej protihodnoty aktíva a záväzky, ktorých reálna hodnota je rozdielna od ich účtovnej hodnoty a keď sú súčasťou poskytnutej protihodnoty podielové nástroje nadobúdateľa.

Súčasťou poskytnutej protihodnoty môže byť aj podmienená protihodnota (contingent consideration). **Podmienená protihodnota** predstavuje povinnosť nadobúdateľa, aby poskytol dodatočné aktíva alebo podiely na vlastnom imaní predchádzajúcim vlastníkom nadobúdaného podniku ako časť výmeny za kontrolu nadobúdaného, keď nastanú špecifické budúce udalosti alebo sú splnené špecifické podmienky.

Podmienená protihodnota môže byť klasifikovaná ako záväzok alebo ako vlastné imanie na základe definícií vlastného imania a finančného záväzku podľa IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* alebo na základe iných uplatniteľných IFRS. Podmienená protihodnota ako súčasť poskytnutej protihodnoty sa **oceňuje v reálnej hodnote ku dňu akvizície**.

V súvislosti s realizáciou podnikovej kombinácie môžu vzniknúť nadobúdateľovi náklady súviace s akvizíciou (podnikovou kombináciou). Tieto náklady zahŕňajú poplatky poradcom, právnikom, účtovníkom, znalcom, konzultantom, vrátane nákladov na akvizičné oddelenie, náklady na registráciu a vydanie dlhových cenných papierov alebo podielových cenných papierov.

Nadobúdateľ má vykázat náklady týkajúce sa akvizície ako **náklady v období, v ktorom vznikli, okrem nákladov na vydanie dlhových alebo podielových cenných papierov, ktoré majú byť vykázané v súlade s IAS 32 Finančné nástroje: prezentácia a s IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie**.

V podnikovej kombinácii, ktorá sa uskutočňuje nákupom podielov na vlastnom imaní, môžu vzniknúť nekontrolujúce podiely, ak nadobúdateľ (materský podnik) získa kontrolu pri menšom ako 100 % vlastníctve podielov. Materský podnik si môže **zvoliť ocenenie nekontrolujúcich podielov** v reálnej hodnote alebo proporcionálnym podielom na čistých aktívach nadobúdaného podniku.

Nadobúdateľ môže kontrolu získať postupnými nákupmi akcií vo viacerých výmenných transakciách (podniková kombinácia dosiahnutá postupne), čo spôsobí, že ku dňu akvizície už