

vykazuje podiel na vlastnom imaní v nadobúdanom podniku⁹⁶. **Nadobúdateľ precení predtým držaný podiel⁹⁷ na vlastnom imaní v nadobúdanom podniku na reálnu hodnotu ku dňu akvizície a vyplývajúci zisk alebo stratu vykáže vo výsledku hospodárenia.**

Čista suma nadobudnutých aktív a prevzatých záväzkov predstavuje rozdiel aktív a záväzkov nadobúdaného podniku vykázaných a ocenených v súlade s princípom vykazovania (splňajú definíciu aktíva a záväzku podľa Koncepčného rámca a sú súčasťou transakcie podnikovej kombinácie) a princípom oceňovania podľa IFRS 3 (ocenia sa v reálnej hodnote). IFRS 3 zároveň stanovuje výnimku z princípu vykazovania (podmienené záväzky), výnimky z princípu vykazovania a aj oceňovania (dane z príjmu, zamestnanecké požitky, aktívum z odškodnenia) a výnimky z princípu oceňovania (znovunadobudnuté práva, platby viazané na akcie a aktíva držané na predaj).

Nadobúdateľ vykáže goodwill ku dňu akvizície určený ako prebytok súhrnu poskytnutej a ocenej protihodnoty v súlade s IFRS 3 (všeobecne reálnou hodnotou ku dňu akvizície), **sumy každého nekontrolujúceho podielu v nadobúdanom podniku v súlade s IFRS 3** (v reálnej hodnote alebo proporcionálnym podielom na čistých aktívach nadobúdaného podniku ku dňu akvizície), **reálnej hodnoty predtým držaného podielu nadobúdateľom na vlastnom imaní v nadobúdanom podniku ku dňu akvizície** v podnikovej kombinácii dosiahnutej postupne **nad čistou sumou nadobudnutých identifikovateľných aktív a prevzatých záväzkov ocenených ku dňu akvizície v súlade s IFRS 3.**

Spôsob ocenenia nekontrolujúcich podielov ovplyvní výšku vykázaného goodwillu. Ak sú **nekontrolujúce podiely ocenené v reálnej hodnote**, vykazuje sa v konsolidovanej účtovnej závierke **aj goodwill pripadajúci na nekontrolujúce podiely**, t. j. vykáže sa tzv. plný goodwill. Ak sa **nekontrolujúce podiely oceňujú proporcionálnym podielom** na nadobudnutých identifikovateľných čistých aktívach nadobúdaného podniku, vykazuje sa v konsolidovanej účtovnej závierke **len goodwill pripadajúci na podiely materského podniku (nadobúdateľa).**

Nadobúdateľ testuje goodwill na zníženie hodnoty každoročne a vždy, keď existuje náznak, že hodnota goodwillu sa mohla znížiť. Testovanie goodwillu na zníženie hodnoty upravuje IAS 36 *Zníženie hodnoty aktív*. Po dni akvizície vykazuje nadobúdateľ goodwill znížený o akumulované straty zo zníženia hodnoty.

Ak by ku dňu akvizície čistá suma nadobudnutých identifikovateľných aktív a prevzatých záväzkov nadobúdaného podniku prevýšila súhrn poskytnutej protihodnoty, nekontrolujúceho podielu a predtým držaného podielu na vlastnom imaní nadobúdaného podniku, vznikol by prebytok (opačná situácia ako pri goodwillu). Nadobúdateľ vykáže takýto prebytok po jeho prehodnotení ako zisk z výhodnej kúpy (do výnosov). Celý zisk z výhodnej kúpy má byť podľa IFRS 3 priradený nadobúdateľovi.

Záver

⁹⁶ Tento podiel mohol klasifikovaný ako investícia v pridruženom podniku podľa IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* alebo ako investícia v spoločnom podniku podľa IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* alebo ako realizovateľné cenné papiere a podiely vykázané v súlade s IAS 39.

⁹⁷ Ak bol predtým držaný podiel klasifikovaný ako realizovateľné cenné papiere a podiely, nadobúdateľ ku dňu akvizície rozpustí všetky sumy vyplývajúce z precenenia vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku do výsledku hospodárenia (tak akoby urobil, keď by podiel vyradil priamo).

Goodwill nadobudnutý v podnikovej kombinácii je aktívum, ktoré vykáže nadobúdateľ ku dňu akvizície. Goodwill predstavuje reziduálnu veličinu, ktorej výška závisí od ocenenia poskytnutej protihodnoty, od vykázania a ocenenia všetkých nadobudnutých identifikovateľných aktív a prevzatých záväzkov nadobúdaného podniku, od ocenenia nekontrolujúceho podielu v nadobúdanom podniku (ak existuje) a od ocenenia predtým držaného podielu v nadobúdanom podniku (ak existuje).

Nadobúdateľ musí zverejňovať podľa IFRS 3 kvalitatívny opis faktorov, z ktorých vznikol goodwill, ako sú očakávané synergie z kombinácie činností nadobúdaného podniku a nadobúdateľa a nehmotné aktíva nespĺňajúce kritériá pre ich samostatné vykázanie.

Abstrakt

Goodwill predstavuje aktívum reprezentujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z nadobudnutých iných aktív v podnikovej kombinácii, ktoré nie sú samostatne identifikovateľné a vykázané. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergického efektu. Vykazovanie a oceňovanie goodwillu (alebo zisku z výhodnej kúpy) je posledným krokom akvizičnej metódy účtovania podnikových kombinácií.

Kľúčová slova: goodwill, podniková kombinácia, akvizičná metóda

Summary

The paper deals with recognising and measuring goodwill acquired in the business combination. The acquirer shall recognise goodwill as of the acquisition date measured as the excess the aggregate of the consideration transferred, the amount of any non-controlling interest in the acquiree and in business combination achieved in stages of fair value previously held equity interest in the acquiree over the net of the acquisition-date amounts of the identifiable assets acquired and the liabilities.

Key words: goodwill, business combination, acquisition method

JEL klasifikácia: M40

Použitá literatúra

- [1] BREALEY, R. A. – MAYERS, S.C.: *Teorie a praxe firemních financí*. Prvé vydanie. Praha: Computer Press, 2000.
- [2] HVOŽDAROVÁ, J. a kol.: *Konsolidácia účtovnej závierky a jej analýza*. Praktikum. Prvé vydanie. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2009. ISBN 978-80-225-2804-7. ISBN 80-7226-189-4.
- [3] ZELENKA, V.: *Goodwill. Principy vykazování v podniku*. Prvé vydanie. Praha: Ekopress, 2006. ISBN 80-86929-22-1.
- [4] *Medzinárodné účtovné štandardy (IFRS). Rekonštruované znenie Medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie (IFRS®) vrátane Medzinárodných účtovných štandardov (IAS®) a interpretácií spolu s pripojenými dokumentami vydanými k 1. januáru 2009. Zväzok I. a II.* Bratislava: SKAU, UDVA, 2009.

Kontakt

Renáta Parišová, Ing., PhD., Katedra účetnictví a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 762, parisova@euba.sk

POTÍŽE S ODBORNOU TERMINOLOGÍ V OBLASTI AUDITU⁹⁸

Assurance Key Terms Issues

Jiří Pelák

Tento článek je příspěvkem do diskuse k vývoji vhodné české terminologie v oblasti auditu. Ukazuje se, že v devadesátých letech byly určité termíny do češtiny převzaty nevhodně a dodnes to způsobuje problémy spočívající v nedorozumění mezi odbornou veřejností, a co víc, možnou špatnou aplikaci určitých zákonných nebo profesních požadavků.

„Ověření“

České předpisy běžně používají pojem „ověření“, zejména ve spojení „ověření účetní závěrky“. Tento termín není nikde přímo definován, nicméně, z povinností uložených auditorům (pro účely provádění povinného auditu) lze zjistit, že se jedná o postup, na jehož konci je auditor povinen se vyjádřit k tomu, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s použitými právními předpisy a účetními standardy a že při tomto postupu musí dodržovat profesní standardy, zejména Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a další profesní standardy vydané Komorou auditorů České republiky.

Zejména s ohledem na povinnost použití ISA je zřejmé, že ověřením bude postup popsáný samotnými ISA. Jenomže ISA se o žádném ověření nezmiňují, hovoří pouze o auditu. Z toho důvodu nezbyvá naštěstí nic jiného, než pro účely „ověření“ použít pravidla pro „audit podle ISA“, čímž pojem „(povinné) ověření účetní závěrky“ dostane konečně obsah.

Teprve ISA dávají pojmu „audit“ význam. Sebepečlivější studium termínu „audit“ v zákoně o auditorech nikam nevede, dozvíme se pouze, že „audit podle zákona“ je „ověření účetní závěrky“. ISA auditem myslí smluvní vztah mezi klientem a auditorem, kde úkolem auditora je podat přiměřené ujištění o tom, že historické účetní informace jsou sestaveny v souladu s požadavky na ně kladenými nebo že podávají věrný a poctivý obraz.

To, na co bych chtěl upozornit, se na první pohled může zdát jako přehlédnutelná banalita: ISA používají namísto slova „ověření“ jiný termín, a sice „přiměřené ujištění“. Pokud si v anglicky mluvících zemích stěžují na to, že uživatelé informací špatně chápou význam auditu, máme tento problém ještě o poznání horší – při vysvětlování se dokonce musíme odchýlit od oficiální české terminologie.

Běžnou představou o auditu je, že se jedná o „komplexní kontrolu hospodaření“. S touto představou bojují auditoři na celém světě. Ačkoli by po takové službě asi byla poptávka, trvala by jen do doby předložení kalkulace ceny na takovou službu. Audit se místo toho soustředí jen na pravdivost prezentace podniku v účetní závěrce. To by snad odpovídalo českému „ověřit účetní závěrku“. Jenomže ani to není pravda. Audit se ve skutečnosti soustředí na vytvoření názoru o pravdivosti prezentace podniku v účetní závěrce. A v tom je diametrální rozdíl: vytváření názoru totiž připouští zobecňování získaných poznatků.

Na zobecňování stojí dnešní audit, který se díky tomu nazývá jako „rizikově orientovaný“. Tento přístup znamená, že je na auditorovi, aby sám v daném případě navrhl

⁹⁸ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MŠMT, RP 6138439903.

své postupy a stanovil jejich rozsah a načasování, a to s ohledem na konkrétní situaci, konkrétní rizika. Pokud to auditor udělá, měl by být, aniž zkontroluje „úplně všechno“ (přičemž to není možné nejen z časových důvodů, ale i věcných důvodů – většina událostí již nastala a lze se o nich dozvědět jen zprostředkovaně), schopen vyslovit svůj závěr, který v tomto případě spočívá v názoru na účetní závěrku.

Auditor skutečně může říct pouze názor (tj. „myslím si, že to je správně“), nemůže říct „je to správně“. To, co auditor dělal, bylo hledání indicií tak dlouho, dokud nedospěl k přesvědčení, že účetní závěrka je pravdivá, tj. v určité chvíli nastal okamžik, kdy důkazů bylo po ruce tolik, že se z nich daly učinit závěry, protože riziko, že závěr bude chybný, je malé (akceptovatelné).

Pokud by auditor toužil po absolutní jistotě, stal by se neefektivním a vlastně i nekonkurenceschopným. Pokud např. víme, že k odhalení zmetků stačí kontrolovat každý desátý výrobek, proč kontrolovat každý? Stejně tak, pokud k utvoření přesvědčivého názoru postačuje zkontrolovat určitý zlomek transakcí, proč kontrolovat všechny?

Kam mířím, je kritika českého termínu „ověření“, protože to vyvolává pocit absolutního konstatování. Věta „ověřil jsem, že mezi výrobky není žádný zmetek“ vyvolává dojem, že každý výrobek byl zkontrolován. Naproti tomu „přiměřeně jsem se ujistil, že mezi výrobky není žádný zmetek“ vyvolává dojem, že jsem vymyslel nějaký postup, který se snaží balancovat mezi nákladem na kontrolu a jejím přínosem a proto se jedná o dostatečnou kontrolu.

„Výrok“

Stejný problém představuje i termín „výrok“. „Výrok auditora“ zní opět velmi autoritářsky ve srovnání s jeho anglickým originálem „názor“ (opinion). Zdá se, že v naší zemi máme problém nazývat věci jejich pravými jmény. „Výrok“ jakoby nepřipouští ty mírné pochyby, které mu jsou v případě výroku auditora, jak bylo uvedeno výše, inherentní.

Tento odborný a lingvistický problém se stane ještě markantnějším, pokud do našich úvah zahrneme i tzv. zakázky poskytující nižší míru ujištění. Jak už bylo řečeno, audit poskytuje vysokou míru jistoty, ale ne absolutní. Vedle auditu existují tzv. prověrky (pokud je řeč o vyjadřování se k historickým účetním informacím), jejichž smyslem je zejména umožnit auditorům provést i zakázky, kde zákazník je ochoten akceptovat větší riziko, že auditor se zmýlí, a za to pochopitelně bude platit nižší cenu.

U zakázek s vyšší mírou jistoty auditor vyjadřuje názor. U zakázek s nižší mírou jistoty auditor sděluje to, že k názoru nedospěl. Pokud místo slova „názor“ používáme slovo „výrok“, přestane předcházející věta dávat smysl. V obou případech se totiž auditor „vyjadřuje“, jednou ovšem tak, že má názor, podruhé že nemá.

Mít a nemít názor se odborně nazývá pozitivním a negativním ujištěním. Jednoduché pozitivní ujištění je zřejmé: „Domnívám se, že to je správně“. Stejně tak ale pozitivním ujištěním je i „domnívám se, že to není nesprávně“, což už tak zřejmé není. V obou případech má totiž auditor pozitivní názor na něco, tj. je si jistý něčím (angl. „I am positive“, znamená „jsem si jist“).

Negativní ujištění spočívá v učinění závěru, že pozitivní názor na něco nevznikl ve smyslu „nic mne nevede k tomu, abych se domníval, že to je ... (např. nesprávně, správně, s nesprávnostmi, bez nesprávností, atd.).

Absence pozitivního názoru nicméně neznamená, že tím auditor nic neříká nebo že si neví rady. Pokud auditor říká „nedomnívám se, že to je špatně“ a vyslovení této věty předcházelo provedení auditorských postupů, přeci jen to také něco vypovídá - ale zdaleka to neposkytuje takovou jistotu.

Z tohoto důvodu se také do textu zprávy s nižším ujištěním píše „nevydáváme výrok (myšleno názor) auditora“, protože auditor vydává závěr o neexistenci názoru (opinion) auditora. Nyní je asi již zřejmé, že český překlad termínu „opinion“ jako „výrok“, tuto problematiku dost zamlžuje a je dost nešťastný. Dokonce tuto problematiku není možné pochopit, používáme-li pouze české ekvivalenty.

„Auditorský“

V 90. letech se nezavedlo rozlišení mezi „auditním“ a „auditorským“. Potíž je v tom, že v anglické terminologii se jedná téměř o synonyma, což neplatí o jejich českých ekvivalentech.

V angličtině se auditorem rozumí ten, co provádí audit. Proto tam splývají i příslušná přídavná jména. V českém prostředí však za auditora označujeme osobu, která sice provádí audity, ale může provádět i řadu dalších činností. Nejlepším překladem českého slova „auditor“ není anglicky „auditor“, ale „practitioner“ nebo „professional accountant in public practice“.

V českém prostředí je tedy nutné rozlišovat, zda předmět, o kterém hovoříme, se týká auditu nebo jakýchkoli činností auditora. Mezi termíny „auditní zakázka“ a „auditorská zakázka“ v angličtině rozdíl není, nicméně v češtině ano. Pokud se některá pravidla (např. etického kodexu) týkají auditní zakázky, znamená to, že se týkají pouze provádění auditu. Pokud by se týkaly auditorské zakázky, týkaly by se tedy jakéhokoli vztahu auditora se svým klientem, což je nepoměrně širší. Bude-li například auditor klientovi radit při fúzích a akvizicích, může tak činit, i pokud klientem bude jeho bratr. Je evidentní, že nezávislost auditora nedává smysl požadovat u všech auditorských zakázek a zde je více než nutné dbát na odlišení „auditní“ a „auditorský“.

To, že tento problém je nedostatečně řešen českou odbornou veřejností, má i svůj nepříjemný důsledek v novém zákoně o auditorech, kde se hovoří o „auditorské činnosti“, o které nikdo netuší, co vlastně znamená a zahrnuje. Přitom porozumění tomuto termínu je naprosto klíčové – auditori z auditorské činnosti odvádějí příspěvky (tudíž podle toho, co do této činnosti zahrnou či nezahrnou, se odvíjí jejich platby Komoře auditorů) a dále to jsou činnosti, na které se vztahuje zákon o auditorech. Jediný možný lingvistický výklad je, že se jedná o všechny činnosti auditora. Na druhou stranu je zřejmé, že toto zákonodárce neměl v úmyslu – jak již bylo řečeno, požadavek nezávislosti nedává smysl u zakázek, jejichž smyslem je například poradenství nebo vedení účetnictví.

Závěr

Velké nebezpečí popisované problematiky spočívá v tom, že na první pohled je jedno, zda říkáme „názor“ nebo „výrok“, „ověření“ nebo „ujištění“, „auditní“ nebo „auditorský“. V podaném rozboru jsem se snažil vysvětlit, jak je preciznost ve výrazech důležitá a jak je potřebné ji cítit, aby se lidé vůbec domluvili. Pokud se do rozboru jednotlivých termínů pustí neoborník, například při vypracování znaleckého posudku pro soud (příznějme si, že i tady může být neoborník), může dojít i k poškození stran, které byly v právu.