

POROVNATEĽNOSŤ ÚČTOVNÍCTVA PRI UPLATŇOVANÍ IAS 16 V SR

Comparability of Accounting as a result of Application of IAS 16 in Slovakia

Miloš Tumpach

Jedným z deklarovovaných cieľov prijatia a uplatňovania štandardov IFRS bola aj snaha o zvýšenie porovnateľnosti účtovných závierok – tak, aby sa znížili reálne náklady ich zostavovateľov a súčasne oportunitné náklady ich používateľov (Kubaščíková, 2014). Voči tomuto cieľu nie je možné mať výhrady a je celkom zrejmé, že na cezhraničnej úrovni boli tieto ciele naplnené. Nakoniec, schopnosť využívať údaje z účtovnej závierky je (a osobitne to platí v období finančnej krízy) determinovaná schopnosťou používateľa porozumieť im – a táto schopnosť je ovplyvnená rovnakej praxe a rovnakých termínov s rovnakým obsahom (Anacker et al. 2013; Podmanická 2013). Otázkou však je, či došlo k rovnako pozitívnym efektom aj v rámci jednotlivých štátov, osobitne tých, v ktorých sú účtovné pravidlá upravované legislatívou a to pomerne rigorózne. Keďže k týmto štátom patrí aj Slovenská republika, rozhodli sme sa venovať pozornosť porovnateľnosti účtovných závierok tých slovenských účtovných jednotiek, ktoré zostavujú individuálnu účtovnú závierku v súlade s IFRS. Vzhľadom na rozsah pôsobnosti IFRS sme si za predmet porovnávania zvolili niektoré údaje prezentované v súlade s IAS 16 – predovšetkým pre to, že aktívne využívaný dlhodobý hmotný majetok je významne prítomný v prevažnej väčšine účtovných závierok (Kordošová, 2005).

Pri spracovávaní sme využili účtovné údaje 145 slovenských účtovných jednotiek, ktoré zostavovali v r. 2013 individuálne účtovné závierky v súlade s IFRS a boli (v súlade so zákonom o účtovníctve) uložené v *Registri účtovných závierok* (Užík – Krišková, 2015). V tejto súvislosti je zaujímavé, že nielenže neexistuje oficiálny zoznam takýchto subjektov, ale aj v prípade ich počtu je verejnosť odkázaná iba na odhady. Pozrime sa však na vlastné výsledky porovnávacej analýzy.

Prvým prekvapením bolo, že napriek jednoznačným požiadavkám IAS 16 až 8 účtovných jednotiek *vôbec* neuvádzalo to, akým spôsobom oceňujú aktívne využívaný dlhodobý hmotný majetok. Vzhľadom na ťažkosti pri uplatňovaní *férovej hodnoty* (problémy pri jej stanovení, negatívny vplyv na výsledok hospodárenia v dôsledku vyšších odpisov a dopad na odloženú daň) sa neočakávalo väčšie uplatnenie férovej hodnoty a tento predpoklad sa v plnom rozsahu naplnil. Výhradne na báze férovej hodnoty postupovali iba 4 účtovné jednotky, ďalšie tri ju uplatňovali v kombinácii s oceňovaním na báze obstarávacích nákladov. Ako negatívnu skutočnosť sme hodnotili, že až 10 účtovných jednotiek uvádzalo iný spôsob ocenenia než IAS 16 predpisuje – 9 z nich „zabudlo“ na tvorbu opravných položiek a 1 dokonca aj na oprávky (samozrejme, v prípade iného majetku než sú pozemky). V skutočnosti by bol tento počet ešte vyšší ale vychádzali sme z toho, že ak účtovná jednotka uvedie nesprávny spôsob ocenenia (napríklad vo výške obstarávacej ceny či obstarávacích nákladov) a následne uvedie v poznámka aj komentár k spôsobu odpisovania či tvorbe opravných položiek, mal by používateľ vedieť tieto údaje správne interpretovať a zaradili sme ich do kategórie b), resp. c) (tabuľka 1 nižšie).

Oceňovacia základňa	Počet
a) údaje nie sú uvádzané	8
b) obstarávacie náklady – oprávky – opravné položky	120
c) obstarávacie náklady – oprávky	9
d) obstarávacie náklady	1
e) na báze fair value	4
f) na báze fair value; obstarávacie náklady – oprávky – opravné položky	3
SPOLU	145

Tabuľka 1

V súvislosti s tvorbou opravných položiek sme sa venovali aj porovnateľnosti používaných termínov. Opäť, predovšetkým z praktických dôvodov, sme zvolili jeden z nich: „value in use“, ktorý v podstate zodpovedá úžitkovej a nie výmennej hodnote majetku. V hodnotených účtovných závierkach sme identifikovali 10 termínov ktoré sa viac či menej líšili (tabuľka 2 nižšie).

Preklad výrazu „value in use“	Počet
a) termín nebol použitý	45
b) čisté diskontované peňažné toky očakávané z daného majetku	2
c) hodnota v používaní	10
d) hodnota z použitia	2
e) hodnota z používania	5
f) hodnota z užívania	2
g) hodnota získaná používaním majetku	1
h) použiteľná hodnota	31
i) projektované čisté diskontované peňažné toky	1
j) súčasná hodnota budúcich peňažných tokov	11
k) úžitková hodnota	35
SPOLU	145

Tabuľka 2

Aj v tomto prípade vysoký počet subjektov (až 45) neuvádzalo tento termín, čo znamená, že v poznámkach absentoval doplňujúci komentár k tvorbe opravných položiek, resp. bol tento komentár nedostačujúci.

Treťou oblasťou, ktorej sme sa v rámci porovnateľnosti účtovníctva pri uplatnení IAS 16 slovenským podnikmi zaoberali bol preklad kľúčového pojmu, ktorý IAS 16 používa (a má aj vo svojom názve): „Plant, property and equipment“. Opäť, aj v tomto prípade sme zistili rozdiely – v uvedenej vzorke účtovných závierok sa vyskytlo až 15 rôznych prekladov, pričom 5 subjektov ho nepoužilo vôbec (tabuľka 3 nižšie).

Preklad termínu „Plant, property and equipment“	Počet
a) termín nebol použitý	5
b) budovy a zariadenia	1
c) budovy, stavby, stroje a zariadenia	13
d) budovy, vybavenie a zariadenie	1
e) budovy, zariadenia a ostatný hmotný majetok	1

f) dlhodobý hmotný majetok	55
g) hmotné aktíva	1
h) hmotný dlhodobý majetok	1
i) hmotný majetok	24
j) majetok a vybavenie	2
k) nehnuteľnosti, stroje a zariadenia	13
l) pozemky, budovy a zariadenia	24
m) pozemky, budovy, stavby, stroje a zariadenia	1
n) stroje, prístroje a zariadenia	1
o) zariadenie	1
p) zariadenie a ostatný hmotný majetok	1
SPOLU	145

Tabuľka 3

Záver

Hoci výsledky našej analýzy nie je možné zovšeobecňovať či odvodzovať z nich katastrofické scenáre, je nutné konštatovať, že v porovnaní so slovenskými účtovnými predpismi viedlo použitie IFRS na Slovensku (z pohľadu porovnateľnosti účtovných údajov) k určitému regresu. Dôvod pritom nie je ani tak na strane samotných IFRS (hoci formulácia niektorých ich ustanovení k tomu priamo nabáda), ako skôr na strane nedostatočnej aktuálnosti prekladov či ich (v niektorých prípadoch) nízkej úrovni. Podniky tak logicky siahajú buď k vlastným prekladom, resp. používajú osvedčené návody či šablóny iných podnikov. To pochopiteľne vedie ku zníženej kvalite účtovných závierok, pretože používatelia potrebujú viac čas (a aj prostriedkov) na identifikáciu chýb – ktoré navyše nie vždy musia odhaliť.

Abstrakt

V súlade s právnymi predpismi pre účtovné výkazníctvo, niektoré účtovné jednotky v SR musia (a niektoré môžu) zostavovať účtovnú závierku v súlade s IFRS. Jedným z deklarovaných cieľov použitia IFRS je zvýšenie porovnateľnosti vykazovaných údajov. Príspevok sa preto zameriava na to, ako tieto subjekty vykazujú hmotný majetok ktorý dlhodobo aktívne využívajú. Na základe analýzy 145 účtovných závierok zostavených za rok 2013 je možné skonštatovať značné rozdiely, dokonca aj v oblastiach, ktoré v prípade národných štandardov k rozdielom nevedú.

Kľúčové slová: účtovné výkazníctvo; IAS 16; oceňovanie na báze obstarávacích nákladov; oceňovanie na báze precenenia; Slovensko

Summary

In accordance with the legal framework for financial reporting, some reporting entities in Slovakia shall (and/or is allowed to) compile their financial statements with reference to international financial reporting standards. One of the deemed goals of the adoption of the IFRSs is increased comparability of the reported information. The article is therefore focused

on the various approaches adopted by entities to accounting for plants, properties and equipment. Based on the analysis of 145 financial statements we were able to disclose significant differences – even in those areas, which are under the national accounting regulation almost uniform.

Key words: financial reporting; IAS 16; cost model; revaluation model; Slovakia

JEL klasifikácia: M40, M41

Použitá literatúra

- [1] ANACKER, R. – MARKOVIČ, P. – JUHÁSZOVÁ, Z. (2013). Finanzkrise und die Auswirkungen auf die Kapitalmärkte aus der Sicht der Banken. In *Ekonomika, financie a manažment podniku VII. : zborník vedeckých statí pri príležitosti Týždňa vedy a techniky* [elektronický zdroj]. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2013. ISBN 978-80-225-3725-4, [S. 1-8][CD-ROM]. VEGA 1/0187/11.
- [2] *International Financial Reporting Standards 2015*. London: IFRS Foundation, 2015.
- [3] KORDOŠOVÁ, A. (2005). Dlhodobý majetok v účtovníctve neziskových účtovných jednotiek : Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku – príklady. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. Bratislava : SÚVAHA, 2005. ISSN 1335-2024, 2005, roč. 13, č. 5, s. 194-196.
- [4] KUBAŠČÍKOVÁ, Z. (2014). Príčiny rozdielov účtovných systémov. In *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. Medzinárodná vedecká konferencia. Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie : Bratislava – hotel West – Kamzík , 3. – 5. septembra 2013*. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2014. ISBN 978-80-225-3821-3, s. 70-73.
- [5] PODMANICKÁ, M. (2013). Analýza ponímania užitočnosti účtovnej informácie podľa IFRS v minulosti a súčasnosti. In *Ekonomika a informatika : vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*. Bratislava : Fakulta hospodárskej informatiky : Slovenská spoločnosť pre hospodársku informatiku, 2013. ISSN 1336-3514, 2013, roč. 11, č. 1, s. 115-127.
- [6] UŽÍK, J. – KRIŠKOVÁ, P. (2015). Individuálna účtovná závierka podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. In *Účtovníctvo – audítorstvo – daňovníctvo : v teórii a praxi*. Bratislava : SÚVAHA, 2015. ISSN 1335-2024, 2015, roč. 23, mimoriadne číslo, s. 7-11.
- [7] <http://www.registeruz.sk> (účtovné závierky 145 účtovných jednotiek, ktoré zostavujú účtovnú závierku v súlade s IFRS).

Kontakt

Miloš Tumpach, prof. Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 669, tumpach@euba.sk