

SPOLOČNÉ USPORIADANIA PODĽA IFRS

Joint Arrangements according to IFRS

Renáta Hornická

Úvod

S účinnosťou od 1. 1. 2013 bol IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* vrátane interpretácie SIC-13 *Spoločne kontrolované jednotky – nepeňažné vklady spoločníkov* nahradený štandardom **IFRS 11 *Spoločné dohody***¹. Návrh nového IFRS bol vydaný v septembri 2007 ako ED9 *Spoločné dohody*. Vydanie IFRS 11 je výsledkom projektu zamerného na spoločné podnikanie s cieľom zlepšiť kvalitu účtovného zobrazenia spoločných foriem podnikania a dosiahnuť konvergenciu s US GAAP².

Spoločné podnikanie podľa IAS 31 bolo založené na existencii spoločnej kontroly (joint control). Spoločná kontrola vznikla na základe zmluvnej dohody, pričom podmienkou bolo, aby riadenie prevádzkových a finančných zámerov spoločného podnikania vyžadovalo jednomyselný súhlas spoločníkov, ktorí sa podieľajú na kontrole ekonomickej činnosti. IAS 31 rozlišoval tri formy spoločného podnikania, a to spoločne kontrolované činnosti, spoločne kontrolované aktíva (spoločne kontrolovaný majetok) a spoločne kontrolované jednotky.

Spoločným znakom spoločne kontrolovaných činností a spoločne kontrolovaných aktív bolo, že tieto typy spoločného podnikania nezakladali vznik (existenciu) samostatného subjektu (podniku) oddeleného od spoločníkov. Podstatou spoločne kontrolovaných činností bola spoločná kontrola nad určitou činnosťou, resp. činnosťami a pri spoločne kontrolovaných aktívach bola spoločná kontrola nad určitým aktívom, resp. skupinou aktív. Každý spoločník vykazoval svoj podiel na spoločnom podnikaní v účtovnej závierke (vykazoval aktíva, záväzky, výnosy a náklady týkajúce sa spoločného podnikania).

Spoločne kontrolovaná jednotka (spoločný podnik) predstavovala formu spoločného podnikania spätú s existenciou samostatného subjektu (podniku) oddeleného od spoločníkov,

¹ Názov IFRS 11 v slovenskom jazyku je oficiálnym prekladom, ktorý bol publikovaný v Úradnom vestníku Európskej únie. Originál názvu v angličtine je „Joint Arrangements“. Preklad slova „Arrangements“ je dohoda, usporiadanie. IFRS 11 rieši identifikáciu, klasifikáciu a účtovné zobrazenie foriem spoločného podnikania, ktoré sú založené na spoločnej kontrole na základe písomnej dohody.

² Basic for Conclusions on IFRS 11 *Joint Arrangements*, BC2-BC3.

ktorého činnosť podliehala spoločnej kontrole. Spoločníci vlastnili podiely v spoločne kontrolovanej jednotke. Spoločne kontrolovaná jednotka ako samostatný právny subjekt viedla účtovníctvo a zostavovala účtovnú závierku. Spoločník vykazoval svoj podiel (svoju investíciu) v spoločnom podniku metódou podielovej konsolidácie alebo metódou vlastného imania (alternatívna metóda).

Problémom IAS 31 bolo podľa IASB³, že požiadavky týkajúce sa účtovného spracovania jednotlivých foriem spoločného podnikania záviseli od štruktúry spoločného podnikania, a síce či pri **spoločnom podnikaní vznikol samostatný subjekt**, a tiež že **pri účtovaní podielov v spoločne kontrolovanej jednotke boli povolené dve metódy** (metóda podielovej konsolidácie alebo metóda vlastného imania).

V tejto súvislosti treba uviesť, že aj samotný IAS 31⁴ uvádzal, že mnohé spoločne kontrolované jednotky sú v podstate podobné spoločne kontrolovaným činnostiam alebo spoločne kontrolovaným aktívam, napríklad z rôznych dôvodov možno vykonávať určitú činnosť v spoločne kontrolovanej jednotke alebo previesť určité aktívum (majetok) do spoločne kontrolovanej jednotky.

Voľba účtovného postupu v závislosti od toho, či vznikol samostatný právny subjekt spôsobila, že jednotlivé formy spoločného podnikania⁵, ktoré v podstate dávali zúčastneným stranám rovnaké práva a povinnosti, boli zaúčtované a vykazované rôzne, čo viedlo k zhoršeniu porovnateľnosti účtovných závierok.

Cieľom príspevku je prezentovať a analyzovať vymedzenie a klasifikáciu spoločných usporiadaní podľa IFRS 11, uviesť spôsob ich účtovného zobrazenia podľa IFRS 11 a poukázať na rozdiely v porovnaní s IAS 31.

Spoločné usporiadanie

IFRS 11 upravuje účtovné vykazovanie subjektov (účtovných jednotiek), ktoré sú zúčastnenými stranami na spoločných usporiadaniach. Aj podľa IFRS 11 je **základom identifikácie spoločného usporiadania existencia spoločnej kontroly**. Spoločná kontrola predstavuje zmluvne dohodnuté podieľanie sa na ovládaní spoločného usporiadania, ktorá existuje len v prípade, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú

³ Basic for Conclusions on IFRS 11 Joint Arrangements, BC4.

⁴ IAS 31 Podiely na spoločnom podnikaní, odsek 27.

⁵ Basic for Conclusions on IFRS 11 Joint Arrangements, BC8.

jednomyseľný súhlas strán, ktoré sa na tejto spoločnej kontrole podieľajú. Relevantné činnosti⁶ sú činnosti, ktoré majú podstatný vplyv na výnosy spoločného usporiadania.

Žiadna zo zúčastnených strán nemá kontrolu nad spoločným usporiadaním. Zároveň však všetky zúčastnené strany nemusia mať spoločnú kontrolu nad spoločným usporiadaním, niektoré strany sa môžu len podieľať na tomto usporiadaní (môžu mať podstatný vplyv alebo nevýznamný vplyv).

Pri posudzovaní, či existuje spoločné usporiadanie vychádza zúčastnená strana (subjekt) z definície spoločnej kontroly a samostatného návodu⁷, ktorý je uvedený v IFRS 11 a uplatňuje vlastný úsudok na základe všetkých skutočností a okolností. Posúdenie týkajúce sa existencie spoločného usporiadania (t. j. či existuje spoločná kontrola) je potrebné realizovať aj po zmene súvisiacich skutočností a okolností.

Klasifikácia spoločných usporiadaní

Pri klasifikácii spoločných usporiadaní je podľa IFRS 11 rozhodujúcim kritériom **posúdenie práv a povinností zúčastnených strán** v spoločnom usporiadaní, pričom sú rozlíšené dva typy spoločných usporiadaní : spoločná prevádzka (joint operation) a spoločný podnik (joint venture)⁸.

Spoločná prevádzka je spoločné usporiadanie, v ktorom zúčastnené strany (spoloční prevádzkovatelia) majú právo na aktíva (majetok) a povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi so spoločným usporiadaním. **Spoločný podnik** je usporiadanie, v ktorom majú zúčastnené strany (spoločníci) právo na čisté aktíva spoločného usporiadania.

Pri posudzovaní práv a povinností vyplývajúcich zo spoločného usporiadania použije subjekt (zúčastnená strana) úsudok, pričom IFRS 11 poskytuje návod na toto posúdenie⁹. Pri posudzovaní sa zväží **štruktúra spoločného usporiadania**, t. j. či sa realizuje prostredníctvom osobitného subjektu.

Spoločné usporiadanie **realizované prostredníctvom osobitného subjektu** môže byť spoločnou prevádzkou alebo spoločným podnikom. Spoločné usporiadanie **nerealizované prostredníctvom osobitného subjektu** je spoločná prevádzka.

⁶ Definícia relevantných činností je uvedená v IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná zvierka*, dodatok A.

⁷ IFRS 11 *Spoločné dohody* B2-B11.

⁸ IFRS 11 *Spoločné dohody*, odsek 14 -16.

⁹ IFRS 11 *Spoločné dohody*, odsek B12-B32.

Ak sa spoločné usporiadanie realizuje prostredníctvom osobitného subjektu je potrebné zväziť právnu formu osobitného subjektu, podmienky zmluvnej dohody a ostatné skutočnosti a okolnosti so zameraním na zistenie, či zúčastnená strana má právo na aktíva (majetok) a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa spoločného usporiadania alebo má právo na čisté aktíva spoločného usporiadania.

Účtovné zobrazenie spoločných usporiadaní

Spoločný prevádzkovateľ vykáže v účtovnej závierke svoje aktíva a záväzky vrátane **svojho podielu na akýchkoľvek aktívach a záväzkoch vlastnených spoločne**, svoje výnosy z predaja svojho podielu produkcie zo spoločnej prevádzky, **svoj podiel na výnose z predaja produkcie spoločnou prevádzkou** a svoje náklady vrátane **svojho podielu na nákladoch vynaložených spoločne**. Jednotlivé aktíva (majetok), záväzky, výnosy a náklady sa vykazujú v súlade s IFRS, do pôsobnosti ktorých patria.

Spoločník vykáže svoj podiel v spoločnom podniku ako investíciu použitím **metódy vlastného imania** v súlade s IAS 28 *Investície do pridružených a spoločných podnikov*, ak sa na ňu nevzťahuje výnimka z aplikácie metódy vlastného imania. Metóda vlastného imania je jediná možná metóda.

Záver

Základom pre identifikáciu spoločného usporiadania podľa IFRS 11 je existencia spoločnej kontroly nad týmto spoločným usporiadaním. Spoločná kontrola je založená na písomnej zmluvnej dohode, že rozhodnutia o relevantných činnostiach spoločného usporiadania vyžadujú jednomyselný súhlas zúčastnených strán. **Zmena definície spoločnej kontroly**, súvisí so zmenou definície kontroly podľa IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, ktorý zaviedol pojem „relevantné činnosti“.

Klasifikácia spoločnej dohody nevyplýva z existencie samostatného subjektu, ako to bolo podľa IAS 31, **ale závisí od práv a povinností zúčastnených strán v spoločnom usporiadaní**. IFRS 11 rozlišuje dve formy spoločného podnikania: spoločnú prevádzku a spoločný podnik. V spoločnej prevádzke majú spoloční prevádzkovatelia právo na aktíva (majetok) a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa spoločného usporiadania. V spoločnom podniku majú spoločníci právo na čisté aktíva spoločného usporiadania.

Spoločné usporiadania môžu byť štrukturované prostredníctvom samostatného subjektu. Kým podľa IAS 31 sa existencia samostatného subjektu spájala so spoločne kontrolovanou jednotkou, podľa IFRS 11 sa **spoločné usporiadanie realizované prostredníctvom samostatného subjektu klasifikuje ako spoločná prevádzka**, ak zúčastnené strany nemajú právo na čisté aktíva (práva a povinnosti nie sú spojené so samostatným subjektom, ale sú spojené so zúčastnenými stranami).

Spoločná prevádzka sa vykazuje v účtovnej závierke spoločného prevádzkovateľa podľa IFRS 11 rovnakým spôsobom, ako sa vykazovali spoločne kontrolované činnosti a spoločne kontrolované aktíva podľa IAS 31. K zmene dochádza pri vykazovaní spoločného podniku, predtým podľa IAS 31 spoločne kontrolovanej jednotky, kde je **zrušená možnosť aplikácie metódy podielovej konsolidácie** a zostáva možná jedine metóda vlastného imania, ktorá bola podľa IAS 31 povolenou alternatívnou metódou, pretože preferovanou metódou bola metóda podielovej konsolidácie.

Abstrakt

Od 1. 1. 2013 nadobudol účinnosť IFRS 11 Spoločné dohody, ktorý nahradil IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* vrátane interpretácie SIC 13 - *Spoločne kontrolované jednotky – nepeňažné vklady spoločníkov*. Základom pre vznik spoločného usporiadania je existencia spoločnej kontroly. Rozhodujúcim kritériom pre určenie typu spoločného usporiadania je posúdenie práv a povinností zúčastnených strán týkajúcich sa spoločného usporiadania, na základe ktorého sa spoločné usporiadania členia na spoločnú prevádzku a spoločný podnik. Cieľom IFRS 11 je upraviť účtovné vykazovanie strán zúčastnených na spoločných usporiadaniach.

Kľúčová slova: spoločné usporiadanie, spoločná kontrola spoločná prevádzka, spoločný podnik, metóda vlastného imania

Summary

The IFRS 11 supersedes IAS 31 *Interests in Joint Ventures* and SIC-13 *Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Venturers* and is effective for annual periods beginning as of January 1st 2013. The basic for formation of joint arrangement is the joint control existence. The determining criterium for judgment of type of the joint arrangements is to consider the rights and obligations of parties related to joint arrangement, under which joint arrangements are classified into joint operation and joint venture. The objective of IFRS 11 is to regulate financial reporting of entities that have an interest in joint arrangements.

Key words: joint arrangements, joint control, joint operation, joint venture, equity method

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] HVOŽDAROVÁ, J. – SAPARA, J. – UŽÍK. 2012. *Konsolidovaná účtovná závierka. Zostavenie a analýza*. Bratislava : Vydavateľstvo Ekonóm, 2012. 286 s. ISBN 978-80-225-3509-0.
- [2] HORNICKÁ, R a kolektív. 2012. *Konsolidácia účtovnej závierky v príkladoch*. Bratislava : IURA Edition. 2012. 230 s. ISBN 978-80-8078-452-2.
- [3] ZELENKA, V. – ZELENKOVÁ, M. 2013. *Konsolidace účetních výkazů. Principy a praktické aplikace*. Praha: Ekopress. 2013. 434 s. ISBN 978-8086929-95-8.
- [4] *Medzinárodné účtovné štandardy (IFRS). Rekonštruované znenie Medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie (IFRS®) vrátane Medzinárodných účtovných štandardov (IAS®) a interpretácií spolu s pripojenými dokumentmi vydanými k 1. januáru 2009*. Zväzok I. a II. Bratislava: SKAU, UDVA, 2009.
- [5] IASB. *International Financial Reporting Standards ® as issued at 1. January 2014*. Edition published in two parts. London : IFRS Foundation, 2013. ISBN: 978-1-909704-17-6.

Kontakt

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