

VÝZNAM ÚČTOVNÍCTVA PRI ZMENE VLASTNÍCKYCH ŠTRUKTÚR¹

The importance of accounting in change of ownership structures

Katarína Máziková

Obchodné spoločnosti, ktoré sa dostali v čase ekonomickej krízy do finančných problémov, hľadajú možnosti ako zachovať obchodnú spoločnosť a pokračovať vo svojej podnikateľskej činnosti. Jednou z možností, ktoré upravuje zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“), je aj zrušenie spoločnosti bez likvidácie, formou zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia. V obchodnej spoločnosti sa uskutoční vlastnícka transakcia, ktorá sa týka štruktúry spoločníkov, sumy vkladov spoločníkov aj sumy základného imania obchodnej spoločnosti.

Pri vlastníckych transakciách má významnú a nezastupiteľnú úlohu účtovníctvo. Obchodné spoločnosti majú povinnosť viesť účtovníctvo v súlade so zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Informácie, ktoré sú potrebné k uskutočneniu vlastníckej transakcii, poskytuje hlavne účtovníctvo obchodnej spoločnosti. Jednou z „ciest“ pre ďalšie fungovanie obchodnej spoločnosti, ktorá sa dostala do platobnej neschopnosti, je reštrukturalizácia. Uvedený spôsob riešenia je v súčasnosti veľmi aktuálny, o čom svedčí aj novelizácia právnych noriem týkajúcich sa reštrukturalizácie - zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o konkurze a reštrukturalizácii“). Spoločnosť, ktorá je v procese reštrukturalizácie, sa v súlade so zákonom o konkurze a reštrukturalizácii vysporadúva so záväzkami a je jej umožnená aj zmena vlastníckych štruktúr formou zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia.

Pri zmenách vlastníckych štruktúr spoločnosť zanikajúca bez likvidácie ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ocení jednotlivé zložky majetku a záväzkov na reálnu hodnotu, ktoré prevezme do svojho účtovníctva nástupnícka spoločnosť. V dôsledku precenenia jednotlivých zložiek majetku na reálnu hodnotu sa môže hodnota majetku zvýšiť, čo môže ovplyvniť dôveru veriteľov voči dlžníkovi. Zmenu ocenenia majetku a záväzkov môže zanikajúca obchodná spoločnosť zaúčtovať dvoma spôsobmi, a to s vplyvom na výsledok hospodárenia alebo bez vplyvu na výsledok hospodárenia. S vplyvom na výsledok hospodárenia účtuje na účty majetku a záväzkov a podľa konkrétneho oceňovacieho rozdielu zaúčtuje súvzťažne na účty nákladov alebo výnosov. V prípade účtovania bez vplyvu na výsledok hospodárenia účtuje ako goodwill a súvzťažne na účet vlastného imania, kde sa účtujú oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení.

Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov rieši aj účtovanie ocenenia pohľadávok a záväzkov na reálnu hodnotu. V prípade zlúčenia sa v nástupníckej spoločnosti vzájomné pohľadávky a záväzky vykompenzujú a oceňovacie rozdiely sa zaúčtujú súvzťažne podľa charakteru výsledkovo na účty nákladov alebo výnosov.

Pri transakcii splynutia sa v nástupníckej spoločnosti vzájomné pohľadávky a záväzky vykompenzujú a oceňovacie rozdiely sa zaúčtujú súvzťažne podľa charakteru na účty

¹ Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu Vedeckej grantovej agentúry MŠVVaŠ SR a SAV č. V-14-035-00 (2014 – 2016) Význam oceňovania transakcií medzi závislými osobami a ich vplyv na výsledok hospodárenia účtovnej jednotky.

vymedzené pre nerozdelený zisk minulých rokov a pre neuhradenú stratu minulých rokov. Pri transakcii rozdelenia spoločnosti, kde niektorá spoločnosť už predtým existovala a mala vlastný majetok a záväzky, ktoré naďalej vlastní aj po rozdelení spoločnosti, majetok a záväzky nepreceňuje na reálnu hodnotu.

Vzhľadom ale k tomu, že pohľadávky aj záväzky boli zaúčtované v účtovníctve obchodnej spoločnosti, ktorá zaniká bez likvidácie v menovitej hodnote, resp. podľa charakteru v obstarávacej cene a pri pochybných pohľadávkach sú zaúčtované opravné položky, podľa názoru odborníkov nie je dôvod na ocenenie pohľadávok a záväzkov na reálnu hodnotu. Z tohto dôvodu, keďže reštrukturalizácia sa týka vzťahov medzi dlžníkom a veriteľmi, to znamená platobnej neschopnosti platiť záväzky a na druhej strane inkasa pohľadávok, nepovažujeme rozhodnutie o uskutočnení vlastníckej transakcie za najideálnejšie riešenie. Uprednostniť by ju bolo vhodné vtedy, keby spoločnosti hrozil bankrot, nakoľko uspokojenie veriteľov by malo byť pri reštrukturalizácii vyššie a spoločnosť by pokračovala vo svojej podnikateľskej činnosti ďalej.

Ako sme už spomínali, musíme pri pohľadávkach a záväzkoch vychádzať z údajov účtovnej závierky a podľa nášho názoru aj z bežného účtovníctva obchodnej spoločnosti, nakoľko aj počas reštrukturalizácie spoločnosť naďalej vykonáva bežné právne úkony. Keď je spoločnosť v reštrukturalizačnom konaní, zákon o konkurze a reštrukturalizácii upravuje aj započítanie pohľadávok. Je preto potrebné, aby obchodné spoločnosti viedli účtovníctvo v súlade s právnymi normami, aby boli splnené požiadavky verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva. Účtovná jednotka musí zaúčtovať všetky účtovné prípady, ktoré súvisia so zaúčtovaním pohľadávky (inkasa) a zaúčtovaním záväzkov (úhradou). Pri evidencii zúčtovacích vzťahov je potrebné viesť podrobnú analytickú evidenciu, hlavne podľa dohodnutej doby splatnosti na dlhodobé a krátkodobé. Pre účely zostavenia účtovnej závierky podľa zostatkovej doby splatnosti. Analytickú evidenciu vedíme podľa jednotlivých dlžníkov, resp. veriteľov, alebo môžeme aj podľa rovnorodých skupín veriteľov a dlužníkov. V prípade, že účtovná jednotka vedie pohľadávky a záväzky v cudzej mene, musí viesť analytickú evidenciu podľa jednotlivých druhov mien. V rámci zúčtovacích vzťahov nesmie zabudnúť ani na analytickú evidenciu, ktorá sa týka rezerv, opravných položiek, ako aj pri zamestnancoch, zúčtovacích vzťahov voči poisťovniam. Okrem uvedených vzťahov vznikajú v obchodných spoločnostiach ešte aj iné zúčtovacie vzťahy, kde si analytickú evidenciu vedie účtovná jednotka podľa jej potrieb. Kontrolu zhody medzi syntetickým účtom a analytickými účtami je potrebné vykonať formou kontrolnej súpiscky analytických účtov. V súčasnosti, kedy sa účtovníctvo stáva súčasťou komplexného informačného systému účtovnej jednotky, automatizované spracovanie účtovníctva je nastavené tak, aby zabezpečilo vedenie účtovníctva a v rámci neho aj ďalšiu potrebnú evidenciu.

Pohľadávky a záväzky sa ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka inventarizujú a tu je potrebné, aby účtovná jednotka, keď zistí nesúlad, to znamená, že ich suma je iná, ako ich suma v účtovníctve alebo sa pohľadávky stávajú nevymožiteľné, aby zosúladiť účtovný stav so skutočným stavom a čo najskôr „upozornila“ na vzniknuté riziká. Vzhľadom na možné riziká je preto potrebné, aby dodržala pri oceňovaní pohľadávok a záväzkov v účtovníctve, významnú zásadu a tou je zásada opatrnosti.

Podľa nášho názoru je dôležité vzhľadom aj na už spomínanú reštrukturalizáciu obchodných spoločností, účtovné záznamy dôsledne vypracovať, kontrolovať, zaúčtovať a viesť, ako sme už spomínali, podrobnú analytickú evidenciu. Účtovná jednotka je povinná zabezpečiť jednak ochranu účtovnej dokumentácie a čo je aj v súčasnosti stále veľmi dôležité, uschovať a archivovať účtovnú dokumentáciu. Vieme že, informácie z účtovníctva slúžia

širokému okruhu používateľov, externých ako aj interných. V prípade, že obchodná spoločnosť prechádza zmenou vlastníckych štruktúr, ale aj keď sa nachádza v procese reštrukturalizácie, budú mať informácie z účtovníctva naďalej významnú úlohu nie len pre účtovníkov, audítorov, ale aj právnikov, daňovníkov a ďalších, ktorí budú potrebovať údaje práve z účtovníctva.

Abstrakt

V čase ekonomickej krízy obchodné spoločnosti, ktoré by boli schopné naďalej vykonávať svoju činnosť, ale sa dostali do platobnej neschopnosti, hľadajú cesty ako ďalej pokračovať, aby spoločnosť nešla do bankrotu. Jednou z možností, ktorú upravuje Obchodný zákonník, je aj zrušenie spoločnosti bez likvidácie, formou zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia. Zmena vlastníckych štruktúr je povolená aj v obchodných spoločnostiach, ktoré sú v procese reštrukturalizácie. Reštrukturalizácia ako aj uskutočnenie vlastníckej transakcie sa môže uskutočniť len na základe informácii, ktoré poskytuje účtovníctvo. Zúčtovacie vzťahy sú vzťahy medzi veriteľmi a dlžníkom a mali by byť rovnako zaúčtované a vykázané, čo bude potrebné preukázať. Údaje z účtovníctva tak budú slúžiť nielen pre účtovníkov, audítorov, ale aj právnikov a daniarov. Vzhľadom k tomu je potrebné, aby obchodné spoločnosti viedli v súlade s právnymi normami bežné účtovníctvo, aby účtovná závierka bola štruktúrovanou prezentáciou skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva.

Kľúčové slová: obchodná spoločnosť, reštrukturalizácia, dlžník, majetok, záväzky

Summary

In times of economic crisis companies, that would be able to continue their activities, but get into insolvency, are looking for ways how to continue, that company not going into bankruptcy. One of the possibilities, which is governed by the Commercial Code, is the dissolution of the company without liquidation, in the form of mergers and splitting. Change in ownership structure is permitted in companies, which are in the restructuring process. Restructuring and making ownership operation can only be done on the basis of information provided by accounting. Settlement relations are the relations between creditors and debtor and should be equally recorded and reported, which will be necessary to demonstrate. Data from accounting so will serve not only for accountants, auditors, as well as lawyers and tax specialists. Due to the fact it is necessary, that companies have led in accordance with the accounting standards bookkeeping, that financial statements have been structured presentation of the facts, which are the subject of accounting.

Key words: company, restructuring, debtor, assets, liabilities

JEL klasifikácia: M40, M41

Použitá literatúra

- [1] MÁZIKOVÁ, K.: Zmeny vlastníckych transakcií v obchodných spoločnostiach z pohľadu účtovníctva. Bratislava : IURA EDITION, 2010. 172 s. ISBN 978-80-8078-363-1.
- [2] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.
- [3] Zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
- [4] Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.
- [5] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Kontakt

Katarína Máziková, doc. Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 772, mazikova@dec.euba.sk