

Komparácia metód oceňovania v medzinárodnom účtovníctve

Comparison of valuation manners within international accounting

M. KOČNER, M. KONVALINA

FEM, Slovenská poľnohospodárska univerzita, v Nitre, Slovenská republika

V systéme postupnej aproximácie účtovných metód a zásad sa naskladá otázka vzájomnej kompatibility účtovných výstupov z dôvodu daňových, manažérskych a vlastníckych aspektov. V komplexe nadnárodných fúzií, akvizícií a obchodovania na svetových akciových a dlhopisových trhoch dochádza k potrebe vzájomnej kompatibility publikovaných aktív zúčastnených podnikov a koncernov založenej na vhodnom systéme vykazovania, resp. úpravy vykazovaných výsledkov. Prvým krokom k dosiahnutiu uvedeného cieľa je zabezpečiť kompatibilitu vo vykazovaní majetku a záväzkov systémom spoločného oceňovania, resp. preceňovania ich jednotlivých položiek.

MATERIÁL A METÓDA

Cieľom príspevku je stručne popísať metódy a postupy oceňovania v kontinentálnom účtovníctve prostredníctvom analýzy 4. smernice EÚ a porovnať ich s metódami oceňovania deklarovanými v medzinárodných účtovných štandardoch a postupmi implementovanými v slovenskom účtovnom systéme. Zároveň je v záujme vyjadriť osobný názor na stupeň aproximácie systému oceňovania v slovenskom účtovníctve k uvedeným účtovným normám. Zdrojom informácií je najmä znenie 4. smernice Rady EÚ (ďalej smernica), medzinárodné účtovné štandardy publikované komisiou IASC (ďalej IAS), Zákon 431/2002 Z. z. o účtovníctve a Postupy účtovania pre podnikateľov.

DOSIAHNUTÉ VÝSLEDKY A DISKUSIA

Štvrtá smernica Rady EÚ z 28. júla 1978 vydaná na základe článku 54 ods. 3 písm. g) zakladajúcej zmluvy o účtovnej závierke spoločností niektorých právnych noriem (78/660/EHS) so zmenami v znení neskorších predpisov vychádza z podstaty uvedenej v časti 1, článku 2, ods. 3, ktorá konštatuje, že účtovná závierka musí poskytovať taký obraz o majetkovej, finančnej a výnosovej situácii, ktorý zodpovedá skutočným pomeroch. Táto axióma je základom pre ostatné časti smernice a vychádza z nej i 7. časť – Pravidlá oceňovania, pozostávajúca z 12 článkov (31–42). Medzinárodné účtovné štandardy (IAS) ne-

vysvetľujú postupy a pravidlá oceňovania systémovo v ucelenej kapitole, ale parciálne dopĺňajú obsah jednotlivých účtovných štandardov, napr. IAS2 – Zásoby, IAS15 – Informácie o účinkoch zmien cien, IAS16 – Pozemky, budovy a zariadenia, IAS21 – Účinky zmien v kurzoch cudzích mien, IAS23 – Náklady na prijaté úvery a pôžičky, IAS25 – Účtovanie finančných investícií, IAS29 – Účtovné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách, IAS38 – Nehmotný majetok apod. Komplexné spracovanie uvedenej problematiky v systéme IAS presahuje rámec, obsah a účel nášho príspevku a z toho dôvodu sa budeme zaoberať popisom iba niektorých, z hľadiska komparácie relevantných IAS.

Článok 31 smernice pojednáva o všeobecných zásadách oceňovania vyjadrených v kontinuite podnikateľskej činnosti a oceňovacích pravidlách, v zásade opatrnosti, v zohľadnení všetkých nákladov a výnosov do obdobia, s ktorým vecne a časovo súvisia a v totožnosti otvárajúcej bilancie bežného obdobia s konečnou bilanciou predchádzajúceho účtovného obdobia. Článkom 32 sa vysvetľuje princíp pre oceňovanie položiek účtovnej závierky formou obstarávacích a výrobných nákladov ako hornej hranici ocenenia.

Slovenská úprava popisuje spôsoby oceňovania jednak v štvrtej časti Zákona o účtovníctve (§ 24–§ 28) a zároveň zobrazuje špecifiká oceňovania cenných papierov, investičného majetku a zásob v Postupoch účtovania pre podnikateľov. Princípy uplatňovania zásady opatrnosti v rámci oceňovania sú vyjadrené § 26 Zákona o účtovníctve. Zaradujeme tam nižšie ocenenie zásob v prípade záporného rozdielu medzi ich skutočnou hodnotou a hodnotou vedenou v účtovníctve a prípadné navýšenie hodnoty záväzkov, ak je ich ocenenie v účtovníctve nižšie. S odvolaním sa na § 24, ods. 1, písm. b) je nevyhnutné zohľadniť pri ocenení všetky riziká, straty a znehodnotenia, ktoré sa týkajú majetku a záväzkov a sú účtovným jednotkám známe ku dňu zostavenia účtovnej závierky. O tieto riziká sa podľa § 26, ods. 3 upravuje ocenenie majetku a záväzkov v účtovníctve.

Členské štáty však môžu dočasne povoliť oceňovanie na základe iných metód, aké sú uvedené v článku 32 smernice a to najmä prostredníctvom oceňovania na základe reprodukčných cien pri HIM určenom na dočasné

využívanie a pri zásobách, resp. pri oceňovaní položiek v rátane vlastného kapitálu pri zohľadnení vysokej miery inflácie. Pri uvedenom ocenení sa musí rozdiel a vplyv rozdielu z precenenia vysvetliť v prílohe. Pri precenení vplyvom zohľadnenia reprodukčných cien verzus obstarávacie ceny sa vyžaduje vytvorenie položky „rezervný fond nového ocenenia“ na strane pasív súvahy. Článok 33 umožňuje za striktných podmienok aj transformáciu rezervného fondu nového ocenenia do kapitálu, resp. jeho rozpustenie. Podľa § 8, ods. 2 a 3 prvej časti Zákona o účtovníctve je zdôraznené, že účtovné jednotky môžu meniť spôsoby oceňovania v účtovníctve a v účtovnej závierke bezprostredne nasledujúceho účtovného obdobia len z dôvodu dosiahnutia verného zobrazenia predmetu účtovníctva.

Z hľadiska oceňovania investičného majetku v zmysle smernice je významný článok 35, ktorý predpisuje ocenenie obstarávacími alebo výrobnými nákladmi, pričom tieto náklady sa musia pri majetku, ktorého využívanie je časovo obmedzené, upraviť o hodnoty tak, aby bol daný investičný majetok počas doby používania plne odpísaný. Nezabúda sa ani na zásadu opatrnosti prostredníctvom oceňovania investičného majetku v nižšej hodnote cez využívanie opravných položiek. Následne článok bližšie špecifikuje pojmy obstarávacie náklady a výrobné náklady, pričom povoľuje zahrnúť úroky z cudzieho kapitálu do výrobných nákladov iba vtedy, ak sa uvedený cudzí kapitál použil na financovanie výroby investičného majetku. V Zákone o účtovníctve sa v § 25 predpisuje ocenenie hmotného majetku s výnimkou zásob obstarávacími cenami alebo reprodukčnými obstarávacími cenami, pri hmotnom majetku vytvorenom vlastnou činnosťou s výnimkou zásob sa oceňuje vlastnými nákladmi. Nakúpený nehmotný majetok okrem pohľadávok sa oceňuje obstarávacími cenami, nehmotný majetok okrem pohľadávok vytvorený vlastnou činnosťou sa oceňuje vlastnými nákladmi alebo reprodukčnými obstarávacími cenami, pokiaľ sú tieto nižšie. Peňažné prostriedky a ceniny sa oceňujú nominálnymi hodnotami, cenné papiere a majetkové účasti cenami obstarania, pohľadávky a záväzky nominálnymi hodnotami, resp. postúpené pohľadávky a pohľadávky nadobudnuté vkladom do základného imania sa oceňujú cenou obstarania. Ods. 4 tohto paragrafu následne popisuje použitú terminológiu oceňovania. Majetok a záväzky v cudzej mene sa prepočítavajú na slovenskú menu kurzom NBS ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu, resp. ku dňu zostavenia účtovnej závierky. Úprava hodnoty investičného majetku v účtovníctve sa uskutočňuje nepriamym spôsobom prostredníctvom oprávok. V Postupoch účtovania pre podnikateľov v podvojnom účtovníctve sa v čl. XII popisujú zásady pre tvorbu a používanie opravných položiek v zmysle dočasného zníženia ocenenia majetku v účtovníctve. V prípade trvalého zníženia ocenenia majetku sa uvedené zníženie účtuje na ťarchu nákladov, resp. sa vykoná mimoriadny odpis a upraví sa odpisový plán. Úprava ocenenia sa uskutočňuje na základe inventarizácie a opravná položka vytvára dočasný rozdiel v ocenení medzi cenou investičného majetku v účtov-

níctve poníženého o oprávky a reálnou úžitkovou hodnotou daného investičného majetku. Postupy účtovania definujú ocenenie investičného majetku obstarávacou cenou, reprodukčnou obstarávacou cenou, cenou obstarania a vlastnými nákladmi. Reprodukčnou obstarávacou cenou sa oceňuje napríklad NIM a HIM nadobudnutý darovaním, vytvorený vlastnou činnosťou ak je reprodukčná obstarávacia cena nižšia ako vlastné náklady. O trvalom znížení ocenenia IM sa účtuje prostredníctvom oprávok, o jeho dočasnom znížení ocenenia cez opravné položky, pričom o prípadnom zvýšení ocenenia investičného majetku sa neúčtuje. IAS16 – Pozemky, budovy a zariadenia definujú obstarávaciu cenu ako sumu platených peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov alebo ako objektívnu hodnotu protihodnoty na obstaranie majetku v čase jeho obstarania alebo zhoto-venia. Z ďalších ustanovení vyplýva, že pozemky, budovy a zariadenia sa kvalifikujú ako majetok a teda by mali byť ocenené svojou obstarávacou cenou. Súčasti obstarávacej ceny v rámci pôvodného oceňovania pozemkov, budov a zariadení obsahujú nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a nenávratných nákupných daní spolu s nákladmi na zavedenie majetku do činnosti. Do obstarávacej ceny možno zahrnúť v rámci IAS aj úroky z úveru poskytnutého na obstaranie IM, resp. úrokový náklad, ktorý vyplýva zo splácania IM vo forme splátok, ktorých celková suma navrhne pôvodnú obstarávaciu cenu (leasing). Ocenenie majetku vlastnej výroby je založené na rovnakých princípoch ako pri obstaranom majetku. To znamená, že do nákladov možno taktiež zahrnúť uvedené úroky z úverov, poskytnutých v zmysle výroby majetku, pri dodržaní IAS23 – Náklady na prijaté úvery a pôžičky. Podľa uvedeného štandardu by náklady na úvery a pôžičky mali byť vykázane ako náklad v tom období, v ktorom sú vynaložené okrem tých, ktoré sa kapitalizujú ako súčasť obstarávacej ceny majetku. Z toho vyplýva, že kapitalizácia úrokov z úverov do majetku začína momentom vzniku výdavkov na majetok a súčasne vzniku nákladov na prijaté úvery a pôžičky. V zmysle komparácie 4. smernice s IAS16 a IAS23 zaznamenávame principiálnu zhodu, nakoľko podľa smernice sa úroky z cudzieho kapitálu, použitého na financovanie výroby investičného majetku môžu zahrnúť do výrobných nákladov iba vtedy, ak pripadajú na obdobie, v ktorom sa výroba majetku uskutočňuje. Slovenská úprava definuje v článku VII Účtovej triedy 0 Postupov účtovania nákladové položky, ktoré možno, resp. nemožno zahrnúť do obstarania hmotných investícií. V ods. 1, písm. a) sa môžu do prípravy na zabezpečenie investícií zahrnúť aj úroky a kurzové rozdiely do času uvedenia obstaranej investície do užívania. V rámci oceňovania pozemkov, budov a zariadení nasledujúcim po pôvodnom vykázaní v IAS16 je zmienka o zvýšení účtovnej hodnoty majetku ako výsledok precenenia a takéto zvýšenie by malo byť pripísané k dobru priamo do vlastného imania pod názvom prebytok z ocenenia. Podobnú úpravu zaznamenáme aj v článku 33, ods. 2 smernice, ktorá pojednáva o vytvorení tzv. rezervného fondu nového ocenenia v prípade iného ocenenia, aké je predpísané v článku 33,

t.j. napríklad dočasné ocenenie na základe reprodukčnej hodnoty. Znamená to, že za určitých okolností možno v zmysle precenenia (IAS), resp. iného dočasného ocenenia vykazovať majetok v hodnote vyššej ako je ich obstarávacia cena ponížená o oprávky. Slovenská úprava však v čl. III – ocenenie investičného majetku, v účtovnej triede 0 Postupov účtovania v odseku 9 zdôrazňuje, že o zvýšení ocenenia investičného majetku, pokiaľ tak neurčí osobitný právny predpis, sa neúčtuje.

Pri nehmotnom majetku podľa IAS38 sa prvotné ocenenie realizuje cez obstarávaciu cenu, ktorá je v úvode definovaná ako zaplatená peňažná alebo ekvivalentná suma, alebo objektívna hodnota priradená k obstaraniu majetku v čase jeho obstarania, v prípade výroby ide o vlastné náklady. Zároveň štandard vymenováva formy nadobudnutia, resp. výroby NIM. V prípade výskumu je zakázané aktivovať náklady na výskum do budúceho NIM, ale je potrebné ich vykazovať ako náklady v čase, kedy boli vynaložené. NIM vykazovaný z vývoja môže byť aktivovaný vtedy, ak sú splnené určité kritéria, medzi ktoré patrí napríklad schopnosť daný majetok predávať, schopnosť v budúcnosti prinášať určité ekonomické úžitky, schopnosť oceňovať výdavky súvisiace s vývojom NIM apod. Takmer identickú definíciu nájdeme v slovenských postupoch účtovania v článku 8, ods. 2–5, účtovnej triedy 0, ktoré evidentne vychádzajú z medzinárodných účtovných štandardov. 4. smernica EÚ poukazuje na možnosť odchýlky od ustanovení čl. 34, ods. 1, a), b) pri položke náklady na výskum a vývoj, ktorú treba však patrične zdôvodniť v prílohe. Ako vidno, smernica je v tejto oblasti benevolentnejšia. V zmysle IAS pri oceňovaní NIM nasledujúcim po prvotnom vykázaní platí zásada, že NIM by mal byť zaúčtovaný vo svojej obstarávacej cene zníženej o akumulované odpisy a v prípade povoleného alternatívneho riešenia vo forme precenenia NIM cez objektívnu hodnotu stanovenú trhom by NIM mal byť vykazovaný v tejto precenenej sume zníženej o všetky akumulované odpisy a straty zo zníženia hodnoty. Takéto precenenie by malo byť realizované s dostatočnou pravidelnosťou, aby nedošlo k rapidnému preceňovaciemu skoku pri použití objektívnej hodnoty k súvahovému dňu. Ak pri precenení dochádza k zvýšeniu účtovnej hodnoty, rozdiel by mal byť vykázaný vo vlastnom imaní ako prebytok z precenenia, v opačnom prípade vo forme nákladu, resp. poníženia prebytku z precenenia.

V zmysle 4. smernice môžu členské štáty povoliť investičným spoločnostiam odchýlky v oceňovaní cenných papierov od článku 35, avšak iba na dočasnej báze a s náležitým vysvetlením v prílohe účtovnej závierky. Úpravu hodnôt cenných papierov je možné realizovať z vlastného kapitálu, pričom sa musia na strane pasív bilancie uviesť samostatne. V zmysle článku XV Postupov účtovania sa cenné papiere oceňujú cenou obstarania, pri predaji váženým aritmetickým priemerom, resp. metódou FIFO. Zmenky sa oceňujú nominálnou hodnotou. V prípade, ak cenné papiere znejú na cudziu menu, ocenia sa kurzom NBS platným v deň obstarania. IAS25 – Účtovanie finančných investícií interpretuje účtovnú

hodnotu krátkodobých finančných investícií ako hodnotu, ktorá by mala byť vykazovaná v trhovej cene alebo v nižšej cene z obstarávacej a trhovej ceny. Touto cenou by malo byť potom ocenené celé súhrnné portfólio, resp. kategória, do ktorej uvedená investícia spadá. Uvedené ustanovenie opätovne implementuje do problematiky zásadu opatrnosti. Dlhodobé finančné investície klasifikované ako dlhodobý majetok by mali byť v súvahe zachytené v obstarávacej cene, v precenených hodnotách, resp. v prípade obchodovateľných majetkových cenných papierov v nižšej cene z obstarávacej a trhovej ceny. Zmeny v účtovnej hodnote finančných investícií by mali byť vykazované ako náklad, resp. výnos alebo pri precenení dlhodobých finančných investícií by kladný rozdiel z precenenia mal byť vykazovaný vo vlastnom imaní ako prebytok z precenenia. Pri následnom znížení rovnakej finančnej investície sa ponízuje prebytok z ocenenia do tej miery, do akej sa kompenzuje predchádzajúce zvýšenie, v ostatných prípadoch má byť zníženie premietnuté do nákladov. Uvedený systém precenenia úplne korešponduje s princípmi oceňovania nasledujúcim po prvotnom vykázaní pri HIM a NIM. Problematika oceňovania finančných nástrojov, ktoré do istej miery súvisia s oceňovaním finančných investícií popísaná v medzinárodnom účtovnom štandarde 39 presahuje cieľ a rámec príspevku a z toho dôvodu ju nebudeme podrobnejšie analyzovať. V rámci pravidiel oceňovania v časti 7 štvrtej smernice EÚ sa oceňovaniu finančných investícií bližšie venuje článok 35, ods. 1, písm. c) a článok 36, kde sa opätovne zdôrazňuje zásada opatrnosti prostredníctvom vytvárania opravných položiek pri finančnom investičnom majetku s cieľom jeho uvedenia v bilancii v nižšej hodnote ku dňu zostavenia účtovnej závierky. Pri porovnaní s IAS25 nachádzame podobnosť, keďže v rámci IAS má byť krátkodobý finančný majetok ocenený v trhovej cene alebo v nižšej cene z obstarávacej a trhovej ceny. Smernica však zároveň povoľuje úpravu investičným spoločnostiam vo forme úpravy hodnoty cenných papierov bezprostredne z vlastného kapitálu. Slovenská úprava prostredníctvom Zákona o účtovníctve cez § 25, ods. 1, písm. f) a postupov účtovania čl. III., ods. 6 účtovnej triedy 0 definuje ocenenie finančných investícií cenou obstarania vrátane emisného ážia. Uvedená problematika zasahuje aj do Zákona o dani z príjmov pri stanovení miery uznania daňových výdavkov vo forme rozdielu z ceny obstarania a ceny predaja cenných papierov pri ich predaji.

Pri oceňovaní obežného majetku v zmysle smernice sa kladie dôraz na zachovanie zásady opatrnosti v tom zmysle, že pri obežnom majetku sa musia v bilancii uvádzať nižšie hodnoty, ktoré k majetku prislúchajú ku dňu zostavenia účtovnej závierky. Takéto nižšie ocenenie sa zruší v prípade, ak pominuli dôvody na jeho existenciu. Obežný majetok sa musí oceňovať obstarávacími alebo výrobnými nákladmi, pričom úprava tejto hodnoty je možná aj v prípade adekvátneho odborného precenenia v záujme predchádzania eventuálnych budúcich výkyvov v cenách obežného majetku. V zmysle definovania obstarávacích a výrobných nákladov pri oceňovaní obežného

majetku sa vylučuje zahrnutie odbytových nákladov. Obstarávacie, resp. výrobné náklady rovnorodých zásob vrátane hnuťelného majetku a cenných papierov je možné vypočítať metódou FIFO, LIFO a váženým priemerom, pričom v prípade významného rozdielu medzi takýmto ocenením a posledne známou trhovou cenou, je potrebné v prílohe účtovnej závierky uviesť diferenciu paušálne za každú skupinu. Nakúpené zásoby sa podľa princípov Zákona o účtovníctve oceňujú obstarávacími cenami, resp. zásoby vytvorené vlastnou činnosťou vlastnými nákladmi. Pri homogénnych zásobách sa celkový stav oceňuje cenou zistenou váženým aritmetickým priemerom alebo spôsobom, keď sa prvá cena na ocenenie prírastku zásob použije ako prvá cena na ocenenie jeho úbytku (FIFO). V prípade zistenia vyššieho ocenenia zásob v účtovníctve ako je reálna predajná cena znížená o náklady na predaj, musí účtovná jednotka zabezpečiť precenenie týchto zásob v zmysle zásady opatrnosti popísanej vyššie. Globálne možno skonštatovať, že nakúpené zásoby sa ocenia obstarávacou cenou a zásoby vytvorené vlastnou činnosťou vrátane prírastkov zvierat vlastnými nákladmi (v prípade, že vlastné náklady prírastkov zvierat nemožno určiť, oceňuje sa reprodukčnými obstarávacími cenami). Zásoby obstarané bezodplatne sa ocenia podľa odborného odhadu. Do vlastných nákladov pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou možno zaradiť aj nepriame náklady vo forme nákladov súvisiacich s použitím cudzích zdrojov v prípade, ak súvisia s obdobím, v ktorom sa dané zásoby vytvárali. Pri uzatváraní účtovných kníh sa neprihliada na latentné prírastky hodnoty zásob, v prípade latentných úbytkov hodnoty sa v rámci dočasného zníženia vytvára opravná položka, trvalé zníženie sa premieňa do nákladov. Nevyfakturované dodávky sa ocenia podľa uzatvorenej zmluvy. Podľa IAS2 by mali byť podnikové zásoby oceňované v náklade alebo v čistej realizačnej hodnote, pokiaľ je nižšia. Tu vidíme zhodu so Zákonom o účtovníctve a 4. smernicou rady EÚ v zmysle dodržania zásady opatrnosti pri oceňovaní zásob. To znamená, že v prípade nižšej čistej realizačnej hodnoty má táto prednosť pred obstarávacou cenou pri nákupe zásob, resp. vlastných nákladov pri ich výrobe. Obstarávacia cena zásob zahŕňa podľa IAS2 obstarávacie náklady, náklady na premenu a ostatné náklady. Postupy účtovania definujú obstarávaciu cenu zásob podľa článku IV účtovej triedy 1 – Zásoby ako cenu, za ktorú sú zásoby skutočne obstarané vrátane nákladov súvisiacich s obstaraním (prepravné, provízia, clo, poistné, skonto). Z vnútropodnikových služieb sa do obstarávacej ceny aktivuje prepravné a vlastné náklady na spracovanie materiálu. IAS2 definuje obstarávacie náklady ako cenu obstarania vrátane dovozného cla, ostatných daní, dopravy, balenia, ostatných nákladov, odpočítaných diskontov, rabatov apod. Do obstarávacích nákladov možno zahrnúť aj kurzové rozdiely. Náklady na premenu ako druhá súčasť obstarávacej ceny sa definujú ako náklady priamo súvisiace s jednotkami výroby, ako je priama práca, fixná výrobná réžia, variabilná výrobná réžia a pod. Zjednodušene ich môžeme zahrnúť do systému ré-

žíí vnútropodnikových služieb, ktoré sú súčasťou obstarávacej ceny podľa postupov účtovania na Slovensku, nakoľko tieto sú v zmysle obstarávacej ceny zásob definované v čl. III rovnakej účtovej triedy postupov účtovania ako vlastné náklady na spracovanie materiálu vykonané vlastnou činnosťou. Z nášho pohľadu je preto metóda ocenenia zásob prostredníctvom obstarávacej ceny v oboch systémoch veľmi podobná. Pri zakomponovaní dikcie 4. smernice do uvedenej komparácie možno vyjadriť zhodu v koncentrácii na zásadu opatrnosti, keďže podľa článku 39, ods. 1, písm. b) sa pri obežnom majetku musia uskutočniť úpravy hodnoty s cieľom, aby bol tento majetok uvedený v bilancii v nižšej hodnote, ktorá mu prislúcha ku dňu zostavenia účtovnej závierky. Ocenenie obežného majetku sa podľa smernice musí uskutočniť obstarávacími, resp. výrobnými nákladmi. V tejto súvislosti možno skonštatovať, že ocenenie v rámci IAS, ktorých charakter uplatnenia vychádza z dobrovoľnosti, nie je v rozpore s princípmi 4. smernice, a preto vidíme reflexiu IAS aj slovenskom účtovnom systéme. Medzinárodné účtovné štandardy predstavujú ako základné riešenie pri oceňovaní zásob metódu FIFO, resp. metódu váženého aritmetického priemeru a ako povolené alternatívne riešenie uvádzajú metódu LIFO. Pri porovnaní všetkých troch noriem možno skonštatovať zhodu medzi IAS a 4. smernicou z pohľadu používania kalkulačných vzorcov. Slovenské Postupy účtovania vylučujú z používania v rámci ocenenia zásob metódu LIFO. IAS, ako už bolo spomenuté, okrem iného odporúča realizáciu ocenenia zásob prostredníctvom čistej realizačnej hodnoty, ak je táto nižšia ako hodnota vypočítaná cez spomenuté oceňovacie vzorce.

Zmenu ocenenia pohľadávok možno v zmysle postupov účtovania riešiť prostredníctvom opravnej položky v prípade, ak predstavujú riziko, že ich dlžník úplne alebo čiastočne nezaplatí. Ak sa pri inventarizácii záväzkov zistí, že ich suma je vyššia ako ocenenie v účtovníctve, zvýšenie sa neuskutočňuje prostredníctvom opravných položiek, ale priamo so súvzťažným zápisom na ťarchu nákladov. Smernica EÚ vyžaduje, aby kladný rozdiel v požadovanej sume úhrady záväzkov oproti prijatej čiastke bol aktivovaný a bol osobitne uvedený v prílohe. Takáto aktivácia sa odpisuje v primeranej výške a musí byť odpísaná do momentu úhrady záväzku.

Pri problematike oceňovania v zmysle IAS je potrebné spomenúť aj vplyv účinkov zmien cien, účinkov zmien v kurzoch cudzích mien a vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách. Zmeny cien v ekonomike sú výsledkom zmien všeobecných ekonomických alebo sociálnych podmienok, ako napr. zmeny ponuky a dopytu, technologické zmeny apod. Takéto zmeny majú za následok zmenu cenovej hladiny, resp. kúpnej sily peňazí, pričom tento vplyv nie je v účtovníctve založenom na báze historických cien patrične premietnutý. Tieto reakcie možno následne implementovať do účtovníctva cez tzv. metódu všeobecnej kúpnej sily, resp. metódu bežného nákladu. Metóda všeobecnej kúpnej sily uskutočňuje pri zmene všeobecnej cenovej hladiny prepočet na tzv. všeobecnú kúpnu silu, teda mení peňažnú jednotku v účtovníctve,

ale nemení oceňovacie metódy a základne. Metóda bežného nákladu využíva ako primárnu oceňovaciu základňu reprodukčný náklad. Ak je reprodukčný náklad vyšší ako čistá realizačná hodnota alebo súčasná hodnota, za oceňovaciu základňu sa vyberie tá, ktorá je vyššia z čistej realizačnej a súčasnej hodnoty. Účinky zmien v kurzoch cudzích mien predstavujú zmeny kurzov cudzích mien pri účtovaní transakcií v cudzích menách. Prvotné vykázanie transakcie by malo byť ocenené vo vykazovanej mene prepočítanej kurzom k dátumu transakcie. Čo sa týka vykázania zostatkových hodnôt k súvahovému dňu, peňažné prostriedky by mali byť vykázané cez prepočet prostredníctvom závierkového kurzu a nepeňažné položky ocenené cez historický náklad kurzom mien k dátumu transakcie, resp. pri nepeňažných položkách precenených alebo vykazovaných v objektívnej hodnote kurzom mien k dátumu, kedy táto hodnota bola implementovaná do ocenenia položky. Pri komparácii s metodickým pokynom č. 65/518/1995 na uzavieranie účtovných kníh a zostavenie účtovnej závierky podnikateľov na Slovensku sa pri záverečnom účtovaní bežného roka v bode 5, písm. f), g) zdôrazňuje prepočet peňažných prostriedkov na finančných účtoch v cudzej mene kurzom k 31. 12. na ťarchu účtu 563, resp. v prospech účtu 663, t.j. dochádza k fixnej úprave hodnoty peňažných položiek prostredníctvom prepočtu kurzom platným ku dňu závierky a následným premietnutím rozdielu do nákladovej alebo výnosovej položky. Takýto postup je plne v súlade s práve popísanými postupmi v zmysle medzinárodných účtovných štandardov. IAS29 účtovné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách sa používa pri vykazovaní účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok podnikov, ktoré sú prezentované v mene hyperinflačnej ekonomiky. Princíp vychádza z potreby vykazovania účtovnej závierky v hyperinflačnej mene, ktorá by mala byť uvedená v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Prírastok, resp. úbytok čistých peňažných položiek by mal byť zahrnutý v čistom príjme a zverejnený oddelene. Táto problematika však absentuje v predpisoch používaných pri zostavení a zverejnení účtovných závierok na Slovensku a podľa nášho názoru by mala byť zakomponovaná do predpisov každej trhovej ekonomiky z dôvodu eventúálnych výkyvov v jej výkonnosti, resp. neočakávanom zvýšení všeobecnej cenovej hladiny v krajine (viď zvýšenie cenovej hladiny v juhovýchodnej Ázii v roku 1999 ako dôsledok prudkej devalvácie národných mien).

ZÁVER

Postupy oceňovania v medzinárodnom účtovníctve sú komplexnou problematikou, ktorá je neustále v štádiu diskusií a úprav medzi jednotlivými členmi medzinárodných účtovníckych a profesijných organizácií. Z uvede-

nej komparácie je zrejmé, že reflexia 4. smernice EÚ a medzinárodných účtovných štandardov IAS do slovenských právnych predpisov upravujúcich postupy a zásady vedenia účtovníctva a výkazníctva je značná. Z aspektu potenciálneho vstupu Slovenskej republiky do EÚ bolo potrebné implementovať do slovenských predpisov ciele a postupy vychádzajúce zo 4. smernice pri liberálnej možnosti podrobnejšej úpravy niektorých oblastí cez IAS. Preto možno badať významný vplyv medzinárodných účtovných štandardov v Zákone o účtovníctve a v súvisiacich právnych predpisoch upravujúcich účtovanie na Slovensku. Tento vplyv vychádza aj z novelizovaného Zákona o účtovníctve z 18. júna 2002, s účinnosťou od 1. januára 2003, kde sa v § 17, ods. 10 časti účtovná závierka povoľuje účtovnej jednotke poskytovať účtovné záznamy obsahujúce informácie, ktoré sú zostavené podľa medzinárodných účtovných štandardov IAS. V rámci popisu a následnej komparácie všetkých troch uvedených predpisov v oblasti oceňovania možno konštatovať vysokú mieru identity jej základných princípov. Takýto postup je v súlade so zásadami novej účtovnej stratégie EÚ nazvanej „Accounting Harmonization: a new strategy of international harmonization“. Vychádza z Maastrichtskej zmluvy a z potreby vytvorenia takej koncepcie, ktorá by bola pružná v prispôbovaní sa pri vzniku nových účtovných problémov a z potreby zabezpečenia právnej istoty v prípade konfliktu medzi požiadavkami IAS a direktívami EÚ (prednosť musia mať direktíva).

LITERATÚRA

- Bandlerová A. (2002): Komparácia právnej úpravy účtovníctva v procese postupnej harmonizácie. Zborník z medzinárodnej konferencie, Nitra: 877–881.
- Farkaš R. (1997): Smernice Európskej únie pre účtovníctvo a auditorstvo. ELITA, Bratislava, vydanie prvé.
- Kočner M. (2001): Medzinárodné účtovné štandardy. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie, Nitra: 44–46.
- Medzinárodné účtovné štandardy 2000. International Accounting Standard Committee, London, UK.
- Metodický pokyn č. 65/518/1995 na uzavieranie účtovných kníh a zostavenie účtovnej závierky podnikateľov účtujúcich v systave podvojného účtovníctva od roku 1995.
- Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky 3177/1998-KM, ktorým sa ustanovuje účtová osnova a postupy účtovania pre podnikateľov v znení opatrenia MF SR č. 22 815/2000-92.
- Sedláček J. (1994): Medzinárodné účtovníctvo. Edičné stredisko Ekonomická Univerzita v Bratislave.
- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení Zákona NR SR č. 173/1998 Z. z. a Zákona NR SR č. 336/1999 Z. z.
- Zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení Zákona NR SR č. 358/2000 Z. z., Zákona NR SR č. 385/2000 Z. z. a Zákona č. 466/2000 Z. z.

Kontaktná adresa:

Doc. Ing. Marián Kočner, PhD., Ing. Martin Konvalina, Katedra Informačných systémov a financií, FEM, Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre, Tr. A. Hlinku 2, 949 76 Nitra, Slovenská republika; e-mail: Marian.Kocner@uniag.sk