
Právne a účtovné aspekty vkladu podniku ako typu kombinácie podnikov v Slovenskej republike

Martina Podmanická¹

Abstrakt

Vklad podniku je súčasťou širšej problematiky spájania podnikov do väčších ekonomických či právnych celkov. V medzinárodnej účtovnej terminológii je spájanie podnikov známe pod názvom podnikové kombinácie. Cieľom príspevku je komplexne prezentovať a analyzovať problematiku vkladu podniku ako jedného z typov kombinácií podnikov v Slovenskej republike z právneho a účtovného hľadiska. Príspevok objasňuje transakciu vkladu podniku ako jednu z možných kombinácií podnikov; ozrejmuje vzťahy medzi vkladateľom podniku a prijímateľom vkladu, ktorých pochopenie je nevyhnutné pre správne účtovné zobrazenie transakcie predaja podniku alebo jeho časti; ponúka komplexné riešenie prevodu vecí, práv a majetkových hodnôt tvoriacich podnik v súlade s Obchodným zákonníkom, zároveň predostiera i komplexné účtovné riešenie danej problematiky tak z hľadiska vkladateľa ako i prijímateľa vkladu podniku alebo jeho časti, ktoré zase vyplýva z platnej účtovnej legislatívy.

Kľúčové slová

podnik, majetok, záväzky, vkladateľ, prijímateľ vkladu

Abstract

A contribution of a business is a part of a broader issue of certain types of undertakings joining into larger economic or legal units. This is known as business combinations in international accounting terminology. The aim of this paper is to comprehensively present and analyse the issue of the contribution of a business as one of the types of business combinations in the Slovak Republic from a legal and accounting point of view. The paper clarifies the contribution of a business transaction as one of the possible business combinations; explains the relationship between the contributor and the contribution recipient because their understanding is necessary for the correct accounting solution of this transaction; offers a comprehensive solution for the transfer of things, rights and property values forming a business in accordance with the Commercial Code. The paper also presents a comprehensive accounting solution to this issue from the point of view of both the contributor and the contribution recipient of a business or its part according to the currently valid accounting legislation.

Key words

business, assets, liabilities, contributor, contribution recipient

JEL classification

M40, M41

1 Úvod

Vklad podniku alebo časti podniku je špecifickým typom nepenažného vkladu. Vklad podniku alebo časti podniku rovnako ako iné typy nepenažných vkladov môže byť do obchodnej spoločnosti realizovaný tak pri vzniku novej spoločnosti, ako aj pri zvyšovaní

¹ Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, martina.podmanicka@euba.sk.

základného imania existujúcej spoločnosti. Vklad podniku nie je transakciou, ktorá by sa uskutočňovala často. Vklad podniku alebo časti podniku sa v Slovenskej republike považuje za kombináciu podnikov. (Farkaš, 2020) K zvýšenému výskytu kombinácií podnikov dochádza predovšetkým vo fáze recesie a expanzie ekonomického cyklu. Keďže v súčasnosti vplyvom faktorov ako napr.: zníženie exportu, slabší investičný dopyt a spotreba, pomalší rast zamestnanosti a miezd zaznamenávame v Slovenskej republike výraznejšie spomalenie ekonomiky, očakávame práve v tomto období zvýšený výskyt kombinácií podnikov najrôznejšieho typu. Priamoúmerne s počtom realizovaných kombinácií podnikov tohto typu vo svete i v Slovenskej republike narastá i význam problematiky riešenej v predkladanom príspevku.

Vklad podniku alebo časti podniku je súčasťou širšej problematiky spájania podnikov do väčších ekonomických či právnych celkov. Spájanie podnikov do väčších celkov so sebou zväčša prináša zvýšenie hospodárnosti a efektívnosti činnosti podnikateľských subjektov. V medzinárodnej účtovnej terminológii je spájanie podnikov známe pod názvom podnikové kombinácie (angl. business combinations).

Vklad podniku alebo jeho časti je jednou z možností, ako si obstarat' podiel na základnom imaní v inej obchodnej spoločnosti. (Máziková, Ondrušová and Seneši, 2016) Vklad podniku alebo časti podniku preto považujeme za vlastnícku transakciu. (Vomáčková, 2004)

Z ekonomického hľadiska vkladateľa je vklad podniku alebo časti podniku investíciou do novovzniknutej alebo existujúcej spoločnosti. Vkladateľ vkladá podnik alebo časť podniku a získava zaň majetkovú účasť v spoločnosti, ktorá je prijímateľom vkladu. Pri tejto transakcii môže byť vložený podnik vymenený za podiel na základnom imaní s rôznou mierou intenzity vplyvu na podnik prijímateľa vkladu, od nevýznamného až po rozhodujúci vplyv na tento podnik. Vklad podniku môže byť teda realizovaný aj s cieľom vzniku či rozšírenia skupiny podnikov. V prípade, že vkladateľ podniku alebo časti podniku vďaka realizovanému vkladu získava v spoločnosti prijímateľa vkladu rozhodujúci vplyv, daná transakcia predstavuje u vkladateľa podniku kapitálovú akvizíciu. Vkladom podniku vkladateľ môže nadobudnúť dcérsku účtovnú jednotku a tak ovládnuť podnik prijímateľa vkladu a súčasne bude naďalej ovládať a využívať svoj pôvodný podnik, ktorý použil na vklad. Prijímateľ vkladu, vzniknutá spoločnosť alebo existujúca spoločnosť, ktorá si prijatím vkladu zvýšila svoje základné imanie, sa v konečnom dôsledku nestáva nadobúdateľom, ale naopak nadobúdaným podnikom, hovoríme, že dochádza ku spätnej akvizícii. Subjektu, ktorý je identifikovaný ako nadobúdateľ podnikovej kombinácie, následne vzniká povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku za konsolidovaný celok. Do konsolidovanej účtovnej závierky sú okrem dcérskych účtovných jednotiek zahrňované aj pridružené a spoločné podniky. Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku nemá každá účtovná jednotka, ale iba materská účtovná jednotka a aj to nie vždy. Ak však materskej účtovnej jednotke vznikne podľa zákona o účtovníctve povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, zostaví ju výlučne podľa IFRS v znení prijatom EÚ.

Predmetom vkladu môže byť tak zdravý prosperujúci podnik, ktorému sa dlhodobo darí, ako i podnik, ktorý stagnuje, či prechádza zložitým obdobím. Dôvody pre vklad podniku sú taktiež početné, ako napr.: nadmerné pracovné vyťaženie vlastníkov, zodpovednosť plynúca zo samotného kolobehu podnikateľskej činnosti, zefektívnenie štruktúry skupiny podnikov, zjednodušenie riadenia podnikov, vylepšenie majetkovej a finančnej situácie skupiny podnikov, docielenie vykázania majetku a záväzkov v reálnej hodnote, či vykázanie dlhodobého nehmotného majetku, ktorý interne vytvoril vkladateľ podniku alebo v konečnom dôsledku i to, že vkladateľ podniku naďalej zostáva v kontakte s vkladateľom podnikom, dokonca sa môže i aktívne podieľať na jeho riadení, čo je zásadný rozdiel v porovnaní s predajom podniku, kedy predávajúci predajom podniku stráca právo rozhodovať o ďalšom fungovaní predávaného podniku. Vkladom podniku tak môže vkladateľ získať vstup na iné trhy

z hľadiska segmentu, potenciálnych zákazníkov, geografického umiestnenia, ale aj prístup k obchodnému menu či k obchodnej značke.

Z pohľadu prijímateľa vkladu ide o podobnú transakciu ako je kúpa podniku alebo časti podniku. U prijímateľa vkladu dochádza k prírastku jednotlivých zložiek majetku a záväzkov a k zvýšeniu základného imania prípadne k zvýšeniu iných položiek vlastného imania. Výhodou tohto typu kombinácie podnikov pre prijímateľa vkladu podniku je, že vkladom podniku môže získať prosperujúci funkčný podnik, ktorý generuje príjmy, môže posilniť svoju pozíciu v danom ekonomickom odvetví, rozšíriť portfólio svojich produktov a služieb, zvýšiť obrat, či získať väčší podiel na trhu. Z ekonomického hľadiska prijímateľa vkladu vždy ide o tzv. majetkovú akvizíciu. Vklad podniku alebo jeho časti do základného imania nadobúdajúcej obchodnej spoločnosti musí byť zapísaný v príslušnom obchodnom registri. Vklad podniku alebo časti podniku rovnako ako ostatné typy kombinácií podnikov je náročná operácia tak z právneho ako aj účtovného hľadiska.

Cieľom článku je komplexne prezentovať a analyzovať problematiku vkladu podniku ako jedného z typov kombinácií podnikov v Slovenskej republike z právneho a účtovného hľadiska tak, ako je riešená v platnej právnej úprave tejto problematiky v súčasnosti, predovšetkým v súlade so zákonom č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“), zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania pre podvojnú účtovníctvo“).

Na dosiahnutie stanoveného cieľa sme komplexne analyzovali nielen ustanovenia vyššie uvedených právnych noriem, ktoré upravujú danú problematiku z právneho a účtovného aspektu, ale i knižné publikácie autorov (Farkaš, 2020 a Vomáčková, 2004), ktorí sa danej problematike dlhodobo venujú.

Pre správne účtovné zobrazenie vkladu podniku alebo jeho časti je mimoriadne dôležité pochopenie vzťahov medzi vkladateľom podniku alebo jeho časti a prijímateľom vkladu z ekonomického hľadiska. Nakoľko účtovníctvo má verne a pravdivo zobrazovať danú transakciu, ak nechápeme podstatu transakcie a jej právnym dôsledkom, je takmer vylúčené, aby sme verne a pravdivo zobrazili danú transakciu v účtovníctve podnikateľa.

Účtovné riešenie transakcie vkladu podniku sa rôzni v závislosti od toho, či účtovná jednotka účtuje v sústave jednoduchého alebo podvojného účtovníctva. V našom príspevku sa zaoberáme účtovným riešením len tých účtovných jednotiek, ktoré účtujú v sústave podvojného účtovníctva. Právny aspekt vkladu podniku riešený v Obchodnom zákonníku sa týka podnikateľov vymedzených v úvodných ustanoveniach, teda bez ohľadu na sústavu účtovníctva, v ktorej podnikateľ vedie účtovníctvo.

2 Definícia podniku

Existuje niekoľko spôsobov ako vymedziť podnik. Každá právna norma disponuje vlastnou definíciou podniku.

Podľa IFRS 3 *Podnikové kombinácie* je podnik súbor činností a aktív, ktoré možno spravovať a riadiť tak, aby investorom alebo ostatným vlastníkom, členom alebo účastníkom poskytovali úžitok vo forme dividend, dosahovania nižších nákladov alebo vo forme iných ekonomických úžitkov. Aby sa v zmysle IFRS 3 *Podnikové kombinácie* mohla transakcia alebo udalosť považovať za podnikovú kombináciu, treba najskôr analyzovať, či získané aktíva alebo skupiny aktív a prevzaté záväzky tvoria podnik. Podnik sa všeobecne skladá zo vstupov, procesov aplikovaných na tieto vstupy a výstupov, ktoré vytvárajú alebo budú vytvárať výnosy. Aj keď podnik zvyčajne má výstup, na splnenie definície podniku podľa IFRS 3 *Podnikové*

kombinácie výstup nie je nevyhnutný. Aby sa jednotka mohla považovať za podnik, musí mať dva základné prvky – vstupy a procesy.

Z účtovného hľadiska podnik predstavuje majetok a záväzky vykázané v súvahe. K podniku však patria aj také práva a povinnosti, ktoré nie sú vykázané v súvahe, ale v poznámkach účtovnej závierky ako napr. informácie o skutočnostiach sledovaných na podsúvahových účtoch, informácie o iných aktívach a iných pasívach, či významné položky ostatných finančných povinností. Účtovná hodnota podniku je potom rozdiel účtovných hodnôt jednotlivých položiek majetku a záväzkov. Účtovná hodnota podniku je rovnaká ako účtovná hodnota jeho vlastného imania. V tejto súvislosti treba rozlišovať medzi účtovnou hodnotou podniku, reálnou hodnotou podniku a hodnotou podniku ako celku. (Farkaš, 2020)

Podľa § 5 Obchodného zákonníka je podnikom súbor hmotných, osobných a nehmotných zložiek podnikania, pričom k podniku patria veci, práva a iné majetkové hodnoty, ktoré patria podnikateľovi a slúžia na prevádzkovanie podniku alebo vzhľadom na svoju povahu majú tomuto účelu slúžiť. Z pohľadu obchodného práva ide teda o všetky aktíva spoločnosti. Z tejto definície je zrejmé, že podnik je objektom právnych vzťahov, nie jeho subjektom.

Podnik je výsledkom činnosti podnikateľského subjektu, ktorým môže byť fyzická osoba (podnikateľ, jednotlivец) alebo právnická osoba (obchodná spoločnosť alebo družstvo). Podnikateľský subjekt je ten, ktorý rozhoduje o veľkosti, štruktúre, činnosti, zameraní, smerovaní či finančnom zdraví podniku. Podnik možno predať, kúpiť, prenajať, vložiť ako vklad do obchodnej spoločnosti, darovať, dediť či založiť. Podľa Obchodného zákonníka možno predať či vložiť aj časť podniku, ktorá tvorí samostatnú organizačnú zložku.

3 Právne hľadisko vkladu podniku v Slovenskej republike

Pri založení obchodnej spoločnosti alebo pri zvýšení jej základného imania je vklad spoločníkov možné v súlade s Obchodným zákonníkom splatiť nielen peňažnými prostriedkami (ďalej len „peňažný vklad“), ale aj inými peniazmi ocenenými hodnotami (ďalej len „nepeňažný vklad“). Vkladom do spoločnosti sa spoločník podieľa na výsledku podnikania spoločnosti. Podrobnosti o nepeňažných vkladoch upravuje Obchodný zákonník.

Nepeňažný vklad musí byť splatený pred zápisom výšky základného imania do obchodného registra. Nepeňažným vkladom môže byť len majetok, ktorého hospodárska hodnota sa dá určiť. Je zakázané, aby nepeňažným vkladom bol záväzok spoločníka vykonať v budúcnosti nejaké práce alebo poskytnúť nejaké služby v prospech spoločnosti. Nepeňažným vkladom môže byť hmotný majetok, nehmotný majetok, finančný majetok, pohľadávka, špecifickým typom nepeňažného vkladu je podnik alebo časť podniku.

Ak sa vkladá podnik alebo časť podniku, použijú sa vo vzťahu k prechodu práv a povinností primerane ustanovenia o zmluve o predaji podniku.

Je dôležité, aby boli podniku alebo časti podniku priradené všetky práva a povinnosti, všetok majetok a záväzky, ktoré s ním súvisia, aby neboli niektoré úmyselne či neúmyselne vynechané.

Na prijímateľa vkladu prechádzajú práva aj záväzky z existujúcich právnych vzťahov, napr. práva a záväzky z nájomných, poisťných i úverových zmlúv. Prevod práv znamená zmenu v osobe veriteľa. Namiesto vkladateľa sa veriteľom stane príjemca vkladu. Spôsob splatenia nepeňažného vkladu závisí od jeho podstaty a tiež od toho, či sa zmena vlastníctva predmetu nepeňažného vkladu zapisuje do osobitnej evidencie (napr. kataster nehnuteľností, register ochranných známk, evidencia vozidiel).

Na prijímateľa vkladu prechádzajú práva a povinnosti z pracovnoprávných vzťahov k zamestnancom vkladateľského podniku. Zamestnanci vkladateľa sa stávajú zamestnancami prijímateľa vkladu, pričom na prijímateľa vkladu prechádzajú všetky povinnosti z pôvodného zamestnávateľa bez ohľadu na to, či vznikli z pracovného pomeru na základe pracovnej zmluvy alebo dohody o práci vykonávanej mimo pracovného pomeru. Na prijímateľa vkladu

prechádzajú i všetky práva vyplývajúce z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva, ktoré sa týkajú podnikateľskej činnosti vkladateľského podniku s výnimkou prípadov, ak by to odporovalo zmluve o poskytnutí výkonu práv z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva alebo povahy týchto práv. Zmluvou o poskytnutí výkonu práv z priemyselného vlastníctva je licenčná zmluva na predmety priemyselného vlastníctva. K prechodu práv, na výkon ktorých je nadobúdateľ licenčnou zmluvou oprávnený, nedôjde, pokiaľ s prechodom poskytovateľ licencie nesúhlasí. Pokiaľ na prijímateľa vkladu prechádzajú i pohľadávky, tak prechod pohľadávok sa spravuje ustanoveniami o postúpení pohľadávok. S pohľadávkou prechádza na prijímateľa vkladu aj jej príslušenstvo (úroky, úroky z omeškania, náklady spojené s uplatnením pohľadávky) a všetky práva s ňou spojené (záložné právo, ručenie). Vkladateľ je povinný bez zbytočného odkladu oznámiť dlžníkom prechod pohľadávok na prijímateľa vkladu. Ak splnenie pohľadávky je zabezpečené záložným právom, ručením alebo iným spôsobom, vkladateľ je povinný o prechode pohľadávky bez zbytočného odkladu podať správu osobe, ktorá zabezpečenie záväzku poskytla. Vkladateľ je rovnako povinný odovzdať prijímateľovi vkladu všetky doklady a poskytnúť všetky potrebné informácie, ktoré sa týkajú prevedenej pohľadávky.

Prevzatie peňažných záväzkov prijímateľom vkladu znamená pre vkladateľa skutočnosť, že sa zbaví povinnosti zaplatiť dlh, pričom túto povinnosť na seba preberá prijímateľ vkladu, ktorý sa stáva novým dlžníkom. Na prechod záväzku sa nevyžaduje súhlas veriteľa. Prijímateľovi vkladu vzniká oznamovacia povinnosť oznámiť veriteľom prevzatie záväzkov.

Je dôležité, aby sa prijímateľ vkladu zaviazal prevziať všetky záväzky vkladateľa. Toto je nevýhoda vkladu podniku. Na prijímateľa vkladu totiž spolu s právami prechádzajú aj záväzky vkladateľa, ktorých rozsah nemusí byť v momente vkladu preukázateľne zistiteľný, pričom vkladateľ len ručí za splnenie prevedených záväzkov.

Zákonný prechod práv a záväzkov súvisiacich s vkladateľským podnikom z vkladateľa na prijímateľa vkladu sa však týka len práv a záväzkov súkromnoprávnej povahy, ktoré vznikli na základe noriem súkromného práva, nie práv a záväzkov, ktoré vznikli na základe noriem verejného práva. To znamená, že dochádza len k prevodu povinností súkromnoprávnej povahy a nie je možné previesť povinnosti, ktoré vznikli na základe predpisov verejného práva. Na prijímateľa vkladu teda neprechádzajú daňové povinnosti, záväzky voči štátnemu rozpočtu, povinnosť platiť clo, záväzky z titulu sociálneho či zdravotného poistenia, pokuty uložené orgánmi verejnej správy a iné záväzky verejnoprávnej povahy. Na prijímateľa vkladu neprechádza ani živnostenské oprávnenie, či iné oprávnenie alebo povolenie udelené vkladateľovi na podnikateľskú činnosť.

Vlastnícke práva ku vkladom alebo ich častiam splateným pred vznikom spoločnosti prechádzajú na spoločnosť dňom jej vzniku. Časti vkladov spoločníkov splatené pred vznikom spoločnosti spravuje zakladateľ, ktorý je tým poverený v spoločenskej zmluve (ďalej len „správca vkladu“). Spoločenská zmluva môže správou vkladov poveriť aj banku alebo pobočku zahraničnej banky, aj keď nie je zakladateľom spoločnosti. Ak je nepeňažným vkladom nehnuteľnosť alebo podnik, prípadne časť podniku, ktorého súčasťou je nehnuteľnosť, je vkladateľ povinný odovzdať správcovi vkladu písomné vyhlásenie vkladateľa opatrené osvedčením o pravosti podpisu pred podaním návrhu na zápis spoločnosti do obchodného registra. Odovzdaním tohto vyhlásenia správcovi vkladu sa tento vklad považuje za splatený. Po vzniku spoločnosti je osoba spravujúca vklady povinná odovzdať ich bez zbytočného odkladu spoločnosti. Ak spoločnosť nevznikne, je povinná ich vrátiť. Vyhlásenie vkladateľa je pre prijímateľa vkladu podkladom pre podanie návrhu na vklad vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností. Pri riešení problematiky vkladu podniku je potrebné riešiť práve správu vkladu, nakoľko podnik predstavuje funkčný celok a je potrebné zabezpečiť, aby v období medzi založením a vznikom spoločnosti, kedy správca vkladu sám nemôže podnikáť, nakoľko nemá

pred svojím právnym vznikom potrebné podnikateľské oprávnenia, nedošlo vplyvom nefunkčnosti procesov v podniku k jeho znehodnoteniu.

Pri vklade podniku alebo jeho časti do spoločnosti je vhodné, ak vkladateľ a príjemca vkladu uzatvorí napr. zmluvu o vklade podniku, ktorá vyšpecifikuje jednotlivé prevádzané zložky podniku – veci, práva, iné majetkové hodnoty a záväzky tvoriace predmet vkladu, ako i stanoví moment, v ktorom je vklad podniku splatený. Ak nedôjde k uzavretiu zmluvy o vklade, je možné vyhotoviť aj vyhlásenie o odovzdaní a prevzatí podniku a zahrnúť doň súpis všetkých zložiek tvoriacich vkladateľský podnik a odovzdať takéto vyhlásenie správcovi vkladu. (Kolembus, 2014)

Nepeňažný vklad do spoločnosti a určenie peňažnej sumy, v akej sa nepeňažný vklad započítava na vklad spoločníka, sa musia uviesť v spoločenskej zmluve, zakladateľskej zmluve alebo v zakladateľskej listine. Platí to nielen pri založení spoločnosti, ale aj neskôr pri následnom zvýšení základného imania spoločnosti. Dôležité je, aby bol predmet nepeňažného vkladu ocenený správne. Preto sa na určenie hodnoty nepeňažného vkladu vyžaduje znalecký posudok. Ten musí okrem hodnoty nepeňažného vkladu obsahovať aj opis nepeňažného vkladu, spôsob jeho ocenenia, údaj o tom, či jeho hodnota zodpovedá emisnému kurzu upísaných akcií splácaných týmto vkladom alebo hodnote prevzatého záväzku na vklad do spoločnosti. Hodnota vkladu vyjadruje mieru, akou sa vkladateľ podieľa na základnom imaní spoločnosti.

4 Účtovné hľadisko vkladu podniku v Slovenskej republike

Účtovníctvo by v súlade so všeobecne uznávanou zásadou prednosti podstaty pred formou malo pri účtovnom riešení problematiky vkladu podniku uprednostniť ekonomickú podstatu transakcie vkladu pred jej právnym riešením. (Vomáčková, 2004) Vecná podstata transakcie vkladu podniku spočíva v tom, že sa jedná o transakciu s podnikom ako ekonomickým celkom, ktorý vykonáva svoju podnikateľskú činnosť, disponuje určitým množstvom rôznych druhov majetku, pričom množstvo a štruktúra tohto majetku závisí od druhu a rozsahu jeho činnosti. Majetok, ktorý subjekt potrebuje pre svoju činnosť, získava z rôznych zdrojov. Činnosť podniku predstavuje vo svojej podstate transformačný proces, v ktorom sa vložené vstupy spotrebúvajú a ich účelovou transformáciou vznikajú finálne výkony. Väčšina položiek majetku a záväzkov v rámci transformačného procesu kontinuálne vzniká a zaniká.

Pre správne účtovné zobrazenie vkladu podniku je dôležité stanoviť najmä hodnotu podniku ako nepeňažného vkladu, ocenenie úbytku majetku a záväzkov u vkladateľa podniku a následne ocenenie prírastku majetku a záväzkov u prijímateľa vkladu.

Hodnota podniku ako nepeňažného vkladu sa v súlade s ustanoveniami Obchodného zákonníka musí stanoviť znaleckým posudkom. Peňažnú sumu, v akej sa nepeňažný vklad započítava na vklad spoločníka účtovné predpisy nazývajú uznaná hodnota vkladu.

Zistenie hodnoty podniku je mimoriadne náročné a komplexné zadanie, nakoľko každý podnik je jedinečný, je treba zohľadňovať nielen súčasnú hodnotu majetku a záväzkov, ale aj jeho výnosový potenciál, investície do podniku, štruktúru majetku a záväzkov. Je pochopiteľné, že je v záujme vkladateľa, aby hodnota vkladateľského podniku bola čo najvyššia, jednak preto, aby vkladateľ dosiahol z uvedenej transakcie zisk a jednak preto, že touto transakciou vkladateľ očakáva zhodnotenie najmä svojho nepeňažného majetku. Napokon vecná podstata vkladu podniku, ktorou je získanie podielu na vlastnom imaní prijímateľa vkladu výmenou za vkladateľský podnik sa účtovne prejaví práve v tom, že ocenenie finančnej investície u vkladateľa nie je v sume účtovnej hodnoty vkladateľského podniku (rozdiel účtovnej hodnoty vkladateľských jednotlivých zložiek majetku a záväzkov), ale v hodnote podniku ako celku zistenej znaleckým posudkom príslušným výpočtom.

Na druhej strane prijímateľ vkladu si uvedomuje, že hodnota podniku ako celku je vyššia než účtovná hodnota vkladaneho podniku a s vysokou pravdepodobnosťou i ako jeho reálna hodnota (rozdiel reálnych hodnôt vkladanych jednotlivých zložiek majetku a záväzkov).

Hodnota vkladaneho podniku ako celku sa zvyčajne zisťuje podnikateľskou metódou, ktorá v podstate zodpovedá metode budúcich odúročených peňažných tokov (angl. discounted cash flow), pričom platí, že hodnota podniku ako celku zistená touto metódou môže byť vyššia alebo aj nižšia než je reálna hodnota vkladaneho podniku. Hodnota podniku ako celku by mala zohľadniť, že podnik ako ekonomický celok obsahuje jedinečné zloženie majetku, ktoré čo najlepšie zodpovedá činnosti podniku, rovnako môže obsahovať aj také zložky majetku, ktoré nie sú vykázané v súvahe, nakoľko nie je ich možné vždy identifikovať a spoľahlivo oceniť, zamestnáva kvalifikovaných, skúsených zamestnancov s dobrou pracovnou morálkou, pôsobí v prostredí spoľahlivých obchodných partnerov na strane odberateľov i dodávateľov, či vo výhodnej lokalite vzhľadom na infraštruktúru. Práve prítomnosť uvedených elementov naznačuje, že v podniku je prítomný synergický efekt, a preto je hodnota podniku ako celku spravidla vyššia ako je jeho reálna hodnota. Vyjadrením synergického efektu v účtovníctve prijímateľa vkladu podniku je goodwill.

Goodwill je špecifický druh dlhodobého nehmotného majetku, ktorý v porovnaní s inými druhmi nehmotného majetku má niekoľko osobitostí. Nemôže existovať ako samostatná položka, len v spojitosti s inými položkami majetku a len v prípade, ak ide o ocenenie podniku ako celku a to pri zmene vlastníctva podniku alebo jeho časti. Goodwill, resp. záporný goodwill súvisí s podnikom, nie s individuálnymi položkami majetku a záväzkov. Preto pri vklade podniku alebo jeho časti hodnota podniku ako celku môže obsahovať goodwill, resp. záporný goodwill, zatiaľ čo pri vklade individuálnych položiek majetku ich uznaná hodnota goodwill, resp. záporný goodwill neobsahuje. (Farkaš, 2020)

Vo väčšine prípadov sa hodnota podniku ako celku vyplývajúca zo znaleckého posudku a peňažná suma, v akej sa podnik započítava na vklad spoločníka (t. j. hodnota tvoriaca zvýšenie základného imania u prijímateľa vkladu), rovnajú. Nastávajú však aj situácie, keď tomu tak nie je. Medzi vkladateľom podniku a prijímateľom vkladu môže dôjsť k dohode, že hodnota započítaná na vklad (t. j. uznaná hodnota vkladu) bude nižšia (vyššia byť nemôže) než je hodnota vkladaneho podniku ako celku zistená znaleckým posudkom. (Baštinová, Tužinský, 2011)

Hodnotu vkladaneho podniku zistenú znaleckým posudkom je možné u prijímateľa vkladu rozložiť medzi základné imanie (t. j. hodnotu započítanú na vklad spoločníka, ktorú účtovné predpisy označujú ako uznanú hodnotu vkladu) a iné príspevky, medzi ktoré patria napr. hodnota splateného príspevku do kapitálového fondu z príspevkov, prídely do rezervného fondu, prídely do emisného ážia, ak sú dohodnuté v spoločenskej zmluve, zakladateľskej zmluve alebo zakladateľskej listine. Účtovné predpisy totiž chápu pojem vklad širšie ako Obchodný zákonník. Obchodný zákonník pojmom vklad chápe len vklad do základného imania. Účtovné predpisy o vkladoch hovoria nielen v súvislosti so základným imaním, ale aj v súvislosti napríklad:

- s ostatnými kapitálovými fondmi, keď na účte 413 – Ostatné kapitálové fondy sa účtujú peňažné a nepeňažné príspevky do kapitálového fondu z príspevkov;
- so zákonným rezervným fondom, v prípade keď ho delia podľa toho, či bol vytvorený z kapitálových vkladov alebo zo zisku;
- s rezervným fondom na vlastné akcie a vlastné podiely a inými rezervnými fondmi, ktoré sú vyžadované Obchodným zákonníkom a
- s emisným ážiom, pričom účtovné predpisy ho nenazývajú priamo vkladom, i keď nepriamo sa z ustanovení postupov účtovania pre podvojnú účtovníctvo odvodí dá. (Farkaš, 2020)

Základné imanie účtovnej jednotky ako peňažné vyjadrenie súhrnu peňažných a nepeňažných vkladov všetkých spoločníkov do spoločnosti má v rámci vlastného imania špecifické postavenie najmä preto, že podiel spoločníka na základnom imaní spoločnosti je určujúci pre výpočet hlasovacích práv v účtovnej jednotke a tiež pre výpočet podielu na budúcich ziskoch účtovnej jednotky. Základné imanie je taktiež spojené s administratívnymi nákladmi, nakoľko sa musí zapisovať do obchodného registra a najmä jeho zníženie podlieha reštrikciám. Preto okrem vyššie uvedeného je najmä z dôvodu väčšej voľnosti pri rozhodovaní o použití položiek vlastného imania s výnimkou základného imania praktické pre prijímateľa vkladu rozložiť hodnotu podniku ako nepeňažného vkladu na časť, ktorú vloží do základného imania, a ktorá podlieha reštrikciám a na časť, ktorú vloží do iných položiek vlastného imania, ktoré takýmto reštrikciám nepodliehajú. (Farkaš, 2020)

Vklad podniku alebo jeho časti nie sú dôvodom pre zostavenie mimoriadnej účtovnej závierky u vkladateľa ani u prijímateľa vkladu. Z dôvodu preukázateľnosti je však žiaduce, aby bola u vkladateľa ku dňu vkladu vykonaná inventarizácia všetkého vkladaneho majetku a záväzkov podniku, nakoľko môže slúžiť ako podklad pre vymedzenie majetku a záväzkov vkladaneho podniku. Inventúrny súpis majetku a záväzkov zároveň predstavuje presnú identifikáciu predmetu vkladu, pretože vymedzuje majetok a záväzky, ktoré ku dňu vkladu vo vkladanom podniku existujú.

Účtovanie vkladu podniku alebo časti podniku účtovnou jednotkou, ktorá účtuje v sústave podvojného účtovníctva je v Slovenskej republike upravené v postupoch účtovania pre podvojnú účtovníctvo v § 27a Účtovanie nepeňažných vkladov a nepeňažných príspevkov.

4.1 Účtovanie vkladu podniku u vkladateľa

Pri vklade podniku alebo časti podniku sa z účtovníctva vkladateľa vkladu podniku vyradia jednotlivé zložky majetku a záväzkov v účtovnej hodnote so súvzťažným zápisom na účet 367 – Záväzky z upísaných a nesplatených cenných papierov a vkladov. Rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka (ďalej len „uznaná hodnota vkladu“) a jej zvýšením o iné príspevky (napr. splatený príspevok do kapitálového fondu z príspevkov, prídel do rezervného fondu alebo emisného ážia), ak sú dohodnuté v príslušnej zmluve (v spoločenskej zmluve, zakladateľskej zmluve alebo zakladateľskej listine) a účtovnou hodnotou vkladaneých jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, sa účtuje podľa charakteru na ľarchu nákladové účtu 568 – Ostatné finančné náklady alebo v prospech výnosového účtu 668 – Ostatné finančné výnosy. V závislosti od rozdielu medzi účtovnou hodnotou vkladaneho majetku a záväzkov (účtovná hodnota vloženého podniku) a uznanou hodnotou vkladu zvýšenou o iné príspevky vykazuje vkladateľ z vkladu podniku zisk alebo stratu. Pre vkladateľa je vklad podniku teda výsledkovou transakciou.

Čo sa týka ocenenia jednotlivých vkladaneých položiek majetku a záväzkov pri vklade podniku, tu je situácia jednoznačná. Úbytok majetku a záväzkov sa uskutočňuje v takých cenách, v akých bol majetok či záväzky ocenené v účtovníctve vkladateľa.

O finančnej investícii z dôvodu vkladu podniku vkladateľ účtuje na príslušný účet finančnej investície a na účet 367 – Záväzky z upísaných a nesplatených cenných papierov a vkladov. Na tomto príslušnom účte finančnej investície sa účtujú aj iné príspevky, ak sú dohodnuté v príslušnej zmluve. Môžeme teda povedať, že na príslušné účtu sa účtuje hodnota vkladaneho podniku ako celku zistená znaleckým posudkom.

Súčasťou procesu vkladu podniku u vkladateľa je i uskutočnenie mimoriadnej inventarizácie majetku, záväzkov a vlastného imania, nakoľko inventúrny súpis budú podkladom pre súpis jednotlivých zložiek odovzdávaného podniku. Inventúrou sa odhalí majetok i záväzky nezahrnuté do vkladu, respektíve chýbajúci majetok, čím sa predíde problémom pri odovzďavaní podniku prijímateľovi vkladu. Vkladom podniku alebo časti podniku sa vkladateľ stáva spoločníkom príjemcu vkladu alebo zvyšuje svoj existujúci podiel,

ak už bol spoločníkom v tejto spoločnosti. Vkladateľovi ubudne vkladateľský majetok a záväzky v účtovnej hodnote a tieto sú nahradené finančnou investíciou vo výške uznannej hodnoty vkladu upravenej o iné príspevky. Je zrejmé, že nie všetok majetok a záväzky smú byť predmetom nepeňažného vkladu, napr. pohľadávky a záväzky týkajúce sa daní a odvodov nemôžu byť predmetom vkladu. Tie zostávajú v súvahe vkladateľa aj naďalej, po vklade podniku. Vklad podniku alebo časti podniku totiž neznamená koniec existencie alebo činnosti vkladateľa podniku. Vkladateľovi i po vklade podniku ostáva právna subjektivita i jednotlivé zložky majetku a záväzkov, ktoré neprešli spolu s vkladom podniku. Všetky vložené položky majetku spolu s prevedenými záväzkami sú nahradené položkou príslušnej finančnej investície.

4.2 Účtovanie vkladu podniku u prijímateľa vkladu

Pri nepeňažnom vklade, ktorým je podnik alebo časť podniku sa v účtovníctve prijímateľa vkladu podniku účtujú prijímané jednotlivé zložky majetku a záväzkov tvoriace vklad podniku alebo časti podniku na vecne príslušné účty v ocenení podľa zákona o účtovníctve, t. j. v reálnej hodnote bez ohľadu na to, aká bola uznaná hodnota vkladu zvýšená o prípadné iné príspevky. Zákon o účtovníctve nevyžaduje, aby bola reálna hodnota jednotlivých položiek majetku a záväzkov stanovená znaleckým posudkom, môže ju stanoviť aj samotná účtovná jednotka – prijímateľ vkladu podniku alebo časti podniku. V prípade vkladu je však podľa Obchodného zákonníka znalecký posudok povinný. Prijímateľ vkladu potrebuje poznať reálnu hodnotu každej jednotlivéj položky majetku a záväzkov, pretože každú položku musí zaúčtovať samostatne. Zoznam jednotlivých vkladateľských položiek majetku a záväzkov je nevyhnutnou súčasťou znaleckého posudku.

Podľa Farkaša (2020) hodnoty uvedené v znaleckom posudku by mali byť dve:

- hodnota vkladateľského podniku ako celku ako súčet uznannej hodnoty vkladu a hodnoty prípadných iných príspevkov (vyhláška o stanovení všeobecnej hodnoty majetku nazýva túto metódu ocenenia podniku podnikateľskou metódou),
- reálne hodnoty jednotlivých položiek majetku a záväzkov vkladateľského podniku a to kvôli povinnosti zaúčtovať každú jednu jednotlivú položku majetku a záväzkov u prijímateľa vkladu samostatne (vyhláška o stanovení všeobecnej hodnoty majetku nazýva túto metódu majetkovou metódou).

Samostatnou témou pri oceňovaní majetku a záväzkov u prijímateľa vkladu je dlhodobý nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou vkladateľa, ktorý sa s výnimkou nákladov na vývoj a softvéru nesmie u vkladateľa aktivovať. To znamená, že vkladateľ nemá tento nehmotný majetok vykázaný v súvahe, pretože ho vytvoril vlastnou činnosťou, predmetom vkladu však byť môže, nakoľko reálne existuje. Postupy účtovania uvádzajú, že identifikovaný a spoľahlivo oceneľný dlhodobý nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou vkladateľa sa u prijímateľa vkladu účtuje na príslušný účet dlhodobého nehmotného majetku.

V účtovníctve prijímateľa vkladu podniku alebo časti podniku sa rozdiel medzi reálnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov a uznanou hodnotou vkladu účtuje ako goodwill alebo záporný goodwill. Pri výpočte tohto rozdielu sa k uznannej hodnote vkladu pripočíta aj hodnota splateného príspevku do kapitálového fondu z príspevkov, prídela do rezervného fondu alebo emisného ážia, ak sú dohodnuté v spoločenskej zmluve, zakladateľskej zmluve alebo zakladateľskej listine. Goodwill sa účtuje na ťarchu účtu 015 – Goodwill a záporný goodwill sa účtuje v prospech účtu 015 – Goodwill. Vklad podniku alebo časti podniku je teda pre prijímateľa vkladu súvahová transakcia.

Pri účtovaní goodwillu sa zisťuje, v akej výške sa v budúcnosti v súvislosti s goodwillom zvýšia ekonomické úžitky a v súvislosti so záporným goodwillom znížia ekonomické úžitky. Ak budúce zvýšenie ekonomických úžitkov bude pravdepodobne nižšie ako je výška goodwillu zaúčtovaná na účte 015 – Goodwill, príslušná časť goodwillu sa odpíše pri vklade podniku alebo časti podniku. Vzniknutý záporný goodwill sa jednorazovo odpíše v prospech účtu 551 –

Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku so súvzťažným zápisom na t'archu účtu 075 – Oprávky ku goodwillu. Podľa zákona o účtovníctve, ak sa nedá životnosť goodwillu spoľahlivo odhadnúť, musí ho účtovná jednotka odpísať najneskôr do piatich rokov od jeho obstarania. Na prvotné zaúčtovanie goodwillu alebo záporného goodwillu sa nevzťahuje požiadavka účtovania o odloženej dani. Účtovanie o odloženej dani sa vzťahuje na dočasný rozdiel ku goodwillu alebo zápornému goodwillu, ktorý vznikol po jeho prvotnom zaúčtovaní, napr. z dôvodu rôznych daňových odpisov a účtovných odpisov; ak pri prvotnom účtovaní goodwillu alebo záporného goodwillu nevznikol dočasný rozdiel.

Odložená daňová pohľadávka a odložený daňový záväzok vznikajúci pri vklade podniku alebo časti podniku sa u prijímateľa vkladu účtuje so súvzťažným zápisom na účet 015 – Goodwill.

5 Záver

Podnik ako objekt vlastníckeho práva môže byť aj predmetom vkladu. Predkladaný príspevok rieši súčasný stav problematiky vkladu podniku z hľadiska obchodnej a účtovnej legislatívy v príslušnej oblasti.

Z právneho hľadiska sa na vklad podniku alebo časti podniku vo vzťahu k prechodu práv a povinností použijú primerane ustanovenia o zmluve o predaji podniku. Pri vklade podniku na prijímateľa vkladu prechádzajú všetky práva a záväzky, na ktoré sa vklad vzťahuje, všetky práva vyplývajúce z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva, ktoré sa týkajú podnikateľskej činnosti vkladaneho podniku, práva a povinnosti vyplývajúce z pracovnoprávných vzťahov k súčasným zamestnancom podniku. Prechod pohľadávok sa spravuje ustanoveniami o postúpení pohľadávok, na prechod záväzkov sa nevyžaduje súhlas veriteľa, vkladateľ však ručí za splnenie prevedených záväzkov prijímateľom vkladu, pričom prijímateľ vkladu je bez zbytočného odkladu povinný veriteľom oznámiť prevzatie záväzkov a vkladateľ zas dlžníkom prechod pohľadávok na prijímateľa vkladu.

Účtovné riešenie vkladu podniku účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva je v Slovenskej republike upravené v postupoch účtovania pre podvojnú účtovníctvo v nadväznosti na zákon o účtovníctve. Kľúčovým pre účtovné riešenie problematiky vkladu podniku alebo jeho časti je pochopenie skutočnosti, že vklad podniku musíme vnímať ako transakciu s podnikom ako ekonomickým celkom. Vecná podstata vkladu podniku, ktorou je získanie podielu na vlastnom imaní prijímateľa vkladu výmenou za vkladaneý podnik, sa účtovne prejaví práve v tom, že ocenenie finančnej investície u vkladateľa nie je v sume účtovnej hodnoty vkladaneho podniku, ale v hodnote podniku ako celku zistenej príslušným výpočtom. Hodnota podniku ako nepeňažného vkladu musí byť stanovená znaleckým posudkom. Pre vkladateľa je vklad podniku výsledkovou transakciou, pretože v závislosti od rozdielu medzi účtovnou hodnotou vkladaneho majetku a záväzkov a uznanou hodnotou vkladu zvýšenou o iné príspevky vykazuje vkladateľ z vkladu podniku zisk alebo stratu. V účtovníctve prijímateľa vkladu podniku sa jednotlivé prijímané zložky majetku a záväzkov tvoriace vklad podniku alebo časti podniku účtujú na vecne príslušné účty v reálnej hodnote bez ohľadu na to, aká bola uznaná hodnota vkladu zvýšená o prípadné iné príspevky. Pri vklade podniku teda spravidla vznikne goodwill resp. záporný goodwill ako druh nehmotného majetku, ktorý kvantifikuje špecifické podmienky, v ktorých podnik uskutočňuje svoju činnosť a ktorý vznikne ako rozdiel medzi reálnou hodnotou jednotlivých zložiek majetku a záväzkov a uznanou hodnotou vkladu zvýšenou o iné príspevky. U prijímateľa vkladu je vklad podniku súvahovou transakciou.

Literatúra

- [1] Baštinčová, A., Tužinský, M. (2011). *Splatná a odložená daň z príjmov podľa národnej a nadnárodnej úpravy účtovníctva*. Bratislava: Iura Edition.
- [2] Farkaš, R. (2020). *Účtovná závierka obchodných spoločností*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [3] IFRS 3 Podnikové kombinácie v znení neskorších predpisov.
- [4] Kolembus, A. (2014). Vklad podniku do obchodnej spoločnosti. *Dane a účtovníctvo v praxi*, 14(10), 57-71.
- [5] Krupová, L. (2012). Podnikové kombinácie podľa IFRS 3/1. *Účtovníctvo, audítorstvo a daňovníctvo v praxi*, 12(2), 39-47.
- [6] Máziková, K., Ondrušová, L. & Seneši, N. (2016). *Účtovníctvo vlastníckych transakcií*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [7] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.
- [8] Sklenka, M., Šlosárová, A., Hornická, R., & Blahušiaková, M. (2019). *Účtovníctvo podnikateľských subjektov II* (2. doplnené a prepracované vydanie). Bratislava: Wolters Kluwer.
- [9] Vomáčková, H. (2004). *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*, 2. vydání, výrazně přepracované a aktualizované. Praha: Polygon.
- [10] Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.
- [11] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.