

Zmluvy, lízingy a licencie v rámci systému národných účtov ESA 2010

Contracts, leases and licenses within the system of national accounts ESA 2010

Zuzana STARÍČKOVÁ

Abstrakt

Zmluvy predstavujú dohody o podmienkach, za ktorých sa zákazníčkovi poskytujú výrobky, služby a aktíva. Lízingy, licencie a povolenia sú zmluvy, ktoré určujú klasifikáciu platieb a ekonomické vlastníctvo majetku. Niektoré z týchto zmlúv sú samostatným druhom nefinančného aktíva. V príspevku poukážeme na konkrétne zmluvy, lízingy a licencie v rámci systému národných účtov ESA 2010. Zaznamenávanie rôznych skupín komplexných zmlúv, lízingu, licencií a povolení a s tým súvisiacich základných tokov a zásob rozdelíme do siedmich hlavných častí.

Kľúčové slová: Zmluva, licencia, povolenie

Abstract

The contracts are agreements on the terms under which goods, services and assets are provided to the customer. Leases, licenses and permits are contracts which determine the classification of payments and the economic ownership of assets. Some of the contracts are a separate type of non-financial asset. In the article we point out to the specific contracts, leases and licenses under the system of national accounts ESA 2010. We divide the recording of the various groups of complex contracts, leases, licenses and permits and the associated basic flows and stocks into seven major parts.

Key words: contract, license, permit

Úvod

V predchádzajúcej časti príspevkov sme sa podrobnejšie zamerali na nepriamo merané služby finančného sprostredkovania (FISIM) v rámci systému národných účtov ESA 2010 a vplyv ich alokácie podľa použitia na hlavné agregáty. V tejto časti príspevkov podrobnejšie rozoberieme zmluvy, lízingy a licencie používané v rámci systému ESA 2010.

1. Základná charakteristika pojmov zmluva, lízing a licencia

Zmluvy sú dohody o podmienkach, za ktorých sa zákazníčkovi poskytujú výrobky, služby a aktíva. Zmluvy, ktoré predstavujú priame predaje výrobkov, služieb alebo majetku, určujú hodnotu a čas zaznamenania transakcií, čo je v prípade výrobkov zmena vlastníctva. Rozdiel medzi časom platby a časom zaznamenania sa premieta do položiek zaznamenaných ako ostatné pohľadávky alebo záväzky na finančnom účte.

Líziny, licencie a povolenia sú zmluvy, ktoré určujú klasifikáciu platieb a ekonomické vlastníctvo majetku; niektoré z týchto zmlúv sú samostatným druhom nefinančného aktíva.

Zaznamenávanie rôznych skupín komplexných zmlúv a s tým súvisiacich základných tokov a zásob rozdelíme do siedmich častí:

- rozdiel medzi operatívnym lízingom, lízingom zdrojov a finančným lízingom;
- povolenia na využívanie prírodného zdroja;
- povolenia na výkon špecifických činností;
- verejno-súkromné partnerstvá;
- zmluvy o koncesiách na poskytovanie služieb;
- obchodovateľné operatívne líziny;
- výhradný nárok na budúce výrobky a služby.

2. Zaznamenávanie rôznych skupín komplexných zmlúv a s tým súvisiacich základných tokov a zásob

Rozdiel medzi operatívnym lízingom, lízingom zdrojov a finančným lízingom;

V praxi rozlišujeme sa tri druhy lízingov nefinančných aktív:

- operatívny lízing;
- finančný lízing;
- lízing zdrojov.

Každý z týchto lízingov sa týka použitia nefinančného aktíva:

- V prípade operatívneho lízingu a lízingu zdrojov nedochádza k zmene ekonomického vlastníctva a zákonný majiteľ je aj naďalej ekonomickým vlastníkom. Líziny zdrojov sa vzťahujú na prírodné zdroje, ako napríklad pozemky a rádiové spektrá. Operatívne líziny sa vzťahujú na všetky ostatné nefinančné aktíva.
- V prípade finančného lízingu dochádza k zmene ekonomického vlastníctva aktíva a zákonný majiteľ tohto aktíva nie je považovaný za ekonomického vlastníka. Finančný lízing sa môže vzťahovať na všetky nefinančné aktíva a za určitých okolností aj na prírodné zdroje.

Každý predmet, ako je napríklad výrobok a služba, prírodný zdroj, finančné aktívum alebo pasívum, má zákonného majiteľa a aj ekonomického vlastníka. V mnohých prípadoch je ekonomický vlastník a zákonný majiteľ ten istý. Ak to tak nie je, znamená to, že zákonný majiteľ previedol zodpovednosť za riziko spojené s používaním daného predmetu lízingu v ekonomickej činnosti na ekonomického vlastníka spolu s prínosmi, ktoré sú s tým spojené. Zákonný majiteľ odplatne prijíma od ekonomického vlastníka platby za iný súbor rizík a prínosov.

Zaznamenávanie troch rozdielnych druhov lízingu

Operatívny lízing (nie pre prírodné zdroje) - Používateľ nie je ekonomický vlastník nefinančného aktíva. Nájomné sa zaznamenáva ako platby za služby, medzispotreba alebo

výdavky na konečnú spotrebu verejnej správy, domácností alebo neziskových inštitúcií slúžiacich domácnostiam (NZISD).

Finančný lízing - Používateľ je ekonomický vlastník nefinančného aktíva financovaného pôžičkou od prenajímateľa. Platby sú väčšinou splácaním istiny a platby úrokov z pôžičky. Keď je požičiavateľ finančným sprostredkovateľom, časť úrokových platieb sa môže zaznamenať aj ako FISIM. Táto platba sa klasifikuje ako medzispotreba alebo výdavky na konečnú spotrebu verejnej správy, domácností a neziskových inštitúcií slúžiacich domácnostiam (NZISD).

Lízing zdrojov (len pre prírodné zdroje) - Používateľ nie je ekonomický vlastník prírodného zdroja. Platby sú nájomné (dôchodok z majetku).

Finančný lízing

Ekonomický vlastník predmetov lízingu, akými sú napríklad výrobok a služba, prírodný zdroj, finančné aktíva alebo pasíva, **je inštitucionálna jednotka oprávnená uplatniť si nárok na prínosy z využívania daného predmetu lízingu v rámci ekonomickej činnosti, pričom preberá na seba riziká, ktoré sú s tým spojené.**

Zákonný majiteľ predmetov, akými sú napríklad výrobky a služby, prírodný zdroj, finančné aktíva alebo pasíva, **je inštitucionálna jednotka, ktorá má zo zákona nárok a na základe zákona trvalý nárok na prínosy spojené s týmito predmetmi.**

○ **Operatívny lízing**

Operatívny lízing je lízing, pri ktorom je zákonný majiteľ aj ekonomickým vlastníkom a znáša prevádzkové riziká, pričom z daného aktíva získava prostredníctvom poplatkov za jeho využívanie v rámci výrobnjej činnosti ekonomický prospech.

Jeden z ukazovateľov operatívneho lízingu je, že zákonný majiteľ je povinný poskytovať opravy a údržbu daného aktíva. V rámci operatívneho lízingu toto aktívum zostáva v súvahe prenajímateľa.

Platby za produkované aktíva v rámci operatívneho lízingu sa označujú ako nájomné a zaznamenávajú sa ako platby za službu. Charakter operatívneho lízingu je možné najlepšie popísať vo vzťahu k zariadeniam, pretože operatívne líziny sa často týkajú vozidiel, žeriavov, vrtacích zariadení atď. Predmetom operatívneho lízingu však môže byť akýkoľvek druh nefinančného aktíva. Služba, ktorú poskytuje prenajímateľ, presahuje rámec samotného poskytnutia aktíva. Patria sem aj ďalšie prvky, ako sú napríklad komfort a bezpečnosť. V prípade zariadenia prenajímateľ alebo majiteľ tohto zariadenia zvyčajne udržiava inventár zariadenia v dobrom prevádzkovom stave, pričom na požiadanie je možné vypožičať si ho ihneď alebo vo veľmi krátkej lehote. Prenajímateľ musí byť spravidla odborník na prevádzku daného zariadenia. To je dôležité v prípade veľmi zložitého zariadenia, ako je napríklad výpočtová technika, keď sa môže stať, že nájomca nemá potrebné odborné znalosti ani vybavenie, aby toto zariadenie riadne udržiaval. Prenajímateľ sa takisto môže zaviazat', že v prípade vážnej alebo dlhodobej poruchy dané zariadenie nahradí. V prípade budovy je prenajímateľ zodpovedný za konštrukčnú stabilitu stavby a v prípade škody spôsobenej prírodnou katastrofou je povinný poskytnúť náhradnú budovu a zvyčajne nesie zodpovednosť za riadne fungovanie výťahov, vykurovacieho systému a vzduchotechniky.

Operatívny lízing pôvodne vznikol na uspokojenie potrieb používateľov, ktorí určité druhy zariadení potrebujú iba dočasne v pravidelných časových intervaloch. Mnohé operatívne líziny sú krátkodobé, aj keď po skončení platnosti lízingu ho nájomca môže predĺžiť a

rovnaký používateľ môže ten istý kus zariadenia použiť viackrát. S vývojom čoraz zložitejších druhov strojových zariadení, najmä v oblasti elektroniky, sú údržba a podporné zariadenia, ktoré poskytuje prenajímateľ, dôležitými činiteľmi, ktoré môžu ovplyvniť používateľa, aby uprednostnil lízing pred nákupom. Ďalšie činitele, ktoré môžu používateľov presvedčiť, aby uprednostnili dlhodobý lízing pred nákupom, sú dopady na súvahu podniku, tok hotovosti alebo daňovú povinnosť.

○ *Finančný lízing*

Finančný lízing je lízing, pri ktorom je zákonný majiteľ daného aktíva prenajímateľom, ale nájomcom je ekonomický vlastník, pretože znáša prevádzkové riziká a v rámci výrobnjej činnosti má z používania tohto aktíva ekonomický prospech. Prenajímateľ odplatne prijíma od nájomcu ďalší súbor rizík a odmien, a to v podobe splátok spojených s pôžičkou. Prenajímateľ, hoci je zákonným majiteľom daného aktíva, často nemá toto aktívum fyzicky v držbe, ale súhlasí s jeho dodávkou priamo nájomcovi. Znakom finančného lízingu je to, že ekonomický vlastník je povinný poskytnúť všetky potrebné opravy a údržbu predmetu lízingu.

Pri finančnom lízingu sa zákonný majiteľ vykazuje ako subjekt poskytujúci nájomcovi pôžičku, ktorú nájomca použije na nadobudnutie aktíva. Potom sa toto aktívum uvedie v súvahe nájomcu a nie prenajímateľa; zodpovedajúca pôžička sa uvedie ako aktívum prenajímateľa a pasívum nájomcu. Platby v rámci finančného lízingu sa zaúčtujú nie ako nájomné, ale ako platba úrokov a splácanie istiny imputovanej pôžičky. Ak je prenajímateľ finančným sprostredkovateľom, časť danej platby sa takisto zaznamená ako poplatok za službu finančného sprostredkovania (FISIM).

Povaha aktíva, ktoré je predmetom finančného lízingu, sa veľmi často môže líšiť od aktíva, ktoré prenajímateľ používa vo svojej výrobnjej činnosti, napríklad komerčné dopravné lietadlo, ktorého zákonným majiteľom je banka, ale je prenajaté leteckej spoločnosti. Z ekonomického hľadiska nemá zmysel zaznamenať lietadlo alebo jeho spotrebu fixného kapitálu v účtoch banky, ani vynechať ich z účtov leteckej spoločnosti. Nástroj finančného lízingu sa vyhýba tejto nežiaducej forme zaznamenávania vlastníctva lietadla a poklesu jeho hodnoty, pričom umožňuje správne zobrazenie čistého majetku oboch strán počas celého lízingu.

Obdobie finančného lízingu je zvyčajne totožné s celkovou ekonomickou životnosťou daného aktíva. V takom prípade hodnota imputovanej pôžičky zodpovedá súčasnej hodnote platieb, ktoré sa majú uskutočniť na základe dohody o lízingu. Táto hodnota bude zahŕňať náklady na dané aktívum a zvyčajne bude takisto zahŕňať poplatok, ktorý účtuje prenajímateľ, akumulovaný počas obdobia lízingu. Platby platené pravidelne prenajímateľovi sa môžu zaznamenať ako štyri zložky: platby úrokov, splátky istiny imputovanej pôžičky, poplatok prenajímateľovi a poplatok za FISIM (ak je prenajímateľ finančným sprostredkovateľom). Ak sa v podmienkach dohody neupresňuje spôsob určenia prvých troch prvkov, splátka istiny musí zodpovedať poklesu hodnoty aktíva (spotrebe fixného kapitálu), splatný úrok musí zodpovedať kapitálovému výnosu z aktíva a poplatok za službu musí zodpovedať rozdielu splatných záväzkov a uvedených dvoch prvkov.

Finančný lízing môže existovať aj vtedy, keď doba lízingu je kratšia než ekonomická životnosť prenajímaného aktíva. V takom prípade hodnota imputovanej pôžičky opäť pokrýva náklady na lízing aktíva a poplatok, ktorý účtuje prenajímateľ, plus hodnotu poplatkov za služby, ktoré sa majú poskytnúť v súlade s podmienkami lízingu. Pravidelné platby prenajímateľovi sa zaznamenávajú ako platby úrokov a splátky istiny imputovanej pôžičky,

poplatok prenajímateľovi a poplatok za FISIM (ak je prenajímateľ finančným sprostredkovateľom). Môžu sem patriť aj zálohové platby, ktorými sa financuje odkúpenie aktíva na konci obdobia lízingu. Na konci lízingu sa toto aktívum môže previesť do súvahy nájomcu, a to v závislosti od zmluvných podmienok. Hodnota zostatkových nesplatených súm z pôžičky sa bude rovnať očakávanej trhovej hodnote aktíva na konci obdobia lízingu, ako sa stanovilo na začiatku lízingu. V tom okamihu by sa aktívum mohlo vrátiť späť prenajímateľovi, nájomca by si mohol uplatniť predkupné právo s cieľom zákonne nadobudnúť toto aktívum alebo by sa mohla uzavrieť nová dohoda o lízingu.

Pri finančnom lízingu sa od nájomcu vyžaduje, aby znášal riziká a odmeny spojené s používaním daného aktíva. Preto všetky zisky a straty z očakávanej hodnoty aktíva na konci obdobia lízingu prechádzajú na nájomcu. V tomto prípade, keď nájomca zákonným spôsobom nadobudol dané aktívum na konci obdobia lízingu, platby v hotovosti sa zaznamenajú ako splatenie pôžičky, pretože toto aktívum je už v súvahe nájomcu.

Ak sa aktívum vráti prenajímateľovi, potom sa transakcia predstavujúca nákup tohto aktíva zaznamená v jeho aktuálnej trhovej hodnote. Výnosy sa použijú na splatenie dlžnej sumy z pôžičky a prípadný rozdiel medzi týmito sumami sa zaznamená ako kapitálový transfer. Platby počas obdobia lízingu budú často obsahovať zálohové platby na nadobudnutie aktíva, takže pri transakcii nedôjde k peňažnému plneniu, pretože pôžička je v tom čase úplne splatená.

Pri rokovaní o ďalšom období lízingu je potrebné nové zmluvy analyzovať, aby sa zistilo, či ide o pokračovanie finančného lízingu alebo o operatívny lízing.

Hoci finančný lízing sa uzatvára spravidla na niekoľko rokov, jeho trvanie nedáva spätnú väzbu o tom, či sa tento lízing má pokladať za operatívny alebo finančný lízing. Lízing aktíva môže byť v niektorých prípadoch krátkodobý, niekedy len v dĺžke jedného roka, ale zmluva obsahuje podmienku, že nájomca prevezme všetku zodpovednosť za predmet lízingu vrátane kompletnej údržby a pokrytia mimoriadnych škôd. Aj v prípade, keď obdobie lízingu je krátke a hoci sa môže stať, že prenajímateľom nie je finančná inštitúcia, lízing sa zaznamená ako finančný a nie operatívny lízing, ak príjemca lízingu prijme väčšinu rizík spojených s používaním aktíva vo výrobe, ako aj odmeny. V praxi však je ťažké odchyliť sa od zaznamenania v podnikovom účtovníctve, ktoré nadväzuje na medzinárodné účtovné štandardy pre spoločnosti, kde sa finančné líziny ohraničujú na líziny, ktoré sa vzťahujú na podstatnú časť ekonomickej životnosti aktíva.

Každá korporácia, ktorá sa špecializuje na finančný lízing, aj keď sa nazýva realitná spoločnosť alebo letecká lízingová spoločnosť, musí byť klasifikovaná ako finančný sprostredkovateľ ponúkajúci pôžičky jednotkám, ktoré majú od nej nejaké aktívum na lízing. Ak prenajímateľ nie je finančným sprostredkovateľom, platby súvisiace s imputovanou pôžičkou sa rozdeľujú len na splátky istiny a úroku; ak je prenajímateľ finančnou korporáciou, v cene je zahrnutý ďalší komponent predstavujúci poplatok za službu (FISIM).

Nákup na splátky je druhom finančného lízingu a znamená, že výrobok dlhodobej spotreby sa kupujúcemu predáva na základe dohodnutých budúcich splátok. Kupujúci sa stáva vlastníkom daného predmetu ihneď, aj keď tento predmet právne zostáva majetkom prenajímateľa ako kolaterál alebo záruka až dovtedy, kým nájomca splatí všetky dohodnuté splátky.

Nákup na splátky je zvyčajne obmedzený na predmety dlhodobej spotreby a väčšina kupujúcich je v sektore domácností. Financovateľmi zmlúv o nákupe na splátky sú spravidla samostatné inštitucionálne jednotky vykonávajúce činnosť v úzkej spolupráci s predajcami predmetov dlhodobej spotreby.

V prípade nákupu na splátky sa predmet dlhodobej spotreby účtovne zaznamenáva, ako keby ho kupujúci nadobudol v deň, keď sa stal vlastníkom aktíva za trhovú cenu, ktorá by bola realizovaná v rovnocennej transakcii. Kupujúci dostane imputovanú pôžičku v rovnocennej hodnote. Platby od kupujúceho veriteľovi sa zaznamenajú ako splátky istiny a splátky úrokov, pričom sa použije rovnaká metóda, ako sa uplatnila na finančný lízing. Produkčnou činnosťou, ktorú vykonávajú financovatelia zmlúv o nákupe na splátky, je finančné sprostredkovanie. Keďže za svoje služby poplatok zvyčajne priamo neúčtujú, ich celková produkcia je FISIM, vypočítaná ako získaný dôchodok z majetku mínus splatné úroky. Rovnako ako v prípade konvenčného finančného lízingu, objem splatných úrokov môže byť ťažké zistiť, a preto sa musí odhadnúť.

○ *Lízing zdrojov*

Lízing zdroja znamená, že majiteľ prírodného zdroja dá k dispozícii tento zdroj nájomcovi za úhradu zaznamenanú ako renta.

Pri lízingu zdroja zostáva prírodné aktívum v súvahe prenajímateľa, aj keď ho využíva nájomca. Akýkoľvek pokles hodnoty prírodného zdroja sa zaznamenáva ako ekonomický zánik neprodukováných - úbytok prírodných zdrojov. Nezaznamená sa ako transakcia podobná spotrebe fixného kapitálu, pretože neexistuje fixný kapitál na spotrebu. Závazky vyplývajúce z lízingu zdroja, a len takéto záväzky, sa zaznamenávajú ako renta.

Klasický prípad aktíva, ktoré je predmetom lízingu zdroja, je pôda. Podobne sa však týmto spôsobom zaznamená použitie iných prírodných zdrojov, napríklad dreva, rýb, vody, zdrojov nerastných surovín a rádiových frekvenčných spektier.

❖ *Povolenia na využívanie prírodného zdroja*

Povolenia na využívanie prírodného zdroja môže vydávať orgán verejnej správy, ale takisto ich môžu vydávať súkromní vlastníci, ako napríklad farmári a podniky.

V prípade povolení vydaných na využívanie prírodného zdroja možno rozlišovať tri možnosti zaznamenávania:

- majiteľ môže povolenie na ďalšie využívanie aktíva pri prechode z jedného obdobia lízingu do nasledujúceho predĺžiť alebo odoprieť;
- majiteľ môže dovoliť, aby sa prírodné aktívum využívalo počas predĺženého obdobia, a to tak, že počas tohto obdobia používateľ v skutočnosti ovláda využívanie tohto zdroja, pričom majiteľ zasahuje len málo, alebo nezasahuje vôbec;
- majiteľ povolí využívanie prírodného aktíva do jeho vyčerpania.
- Prvá možnosť sa zaznamenáva ako lízing zdroja, čo by sa malo zaznamenať ako renta.
- Druhá možnosť môže viesť nielen k zaznamenávaniu renty, ale aj k vytvoreniu aktíva pre užívateľa odlišného od využívaného zdroja, pričom hodnota zdroja samotného a hodnota aktíva umožňujúceho využívanie zdroja sú vzájomne prepojené. Toto aktívum sa vykazuje iba vtedy, keď jeho hodnota, t. j. prínosy pre držiteľa povolenia presahujúce hodnotu získanú eminentom, je realizovateľná prostredníctvom prevodu tohto aktíva. Takéto povolenia sa najprv v účtovnom zápise objavujú v podobe ekonomického vzniku aktív. Ak sa hodnota aktíva nerealizuje, bude na konci obdobia lízingu smerovať k nule.

- Výsledkom tretej možnosti je predaj (alebo možno vyvlastnenie) samotného prírodného zdroja.

Na rozlíšenie medzi rentou, vytvorením nového aktíva a predajom prírodného zdroja je hlavným kritériom prevod rizík a odmien. Prírodný zdroj je predaný, keď všetky riziká a odmien boli prevedené. Nové aktívum je vytvorené, ak výsledkom prevodu rizík a odmien je samostatné a prevoditeľné povolenie s realizovateľnou hodnotou. Použitie ďalších kritérií, ako napríklad predbežná dohoda o platbách, platba vopred, dĺžka povolenia a spôsob zápisu v podnikových účtoch, môže byť zavádzajúce, pretože tieto kritériá nemusia nevyhnutne odzrkadľovať prevod rizík a výnosov.

Prírodné zdroje, ako napríklad pôda a nerastné zdroje, môžu nadobúdať nerezidenti. Predaj prírodných zdrojov sa však nezaznamenáva ako predaj nerezidentskej jednotke. V takýchto prípadoch sa vytvorí fiktívna rezidentská jednotka, ktorá je zákonným vlastníkom prírodného zdroja; nerezidentská jednotka potom vlastní imanie fiktívnej rezidentskej jednotky. Podobné zaznamenanie sa použije v prípade, keď rezidenti nadobudnú prírodné zdroje v zahraničí.

Výnosy sektora verejnej správy z konkrétneho typu prírodných zdrojov (napríklad výnosy z ropy a zemného plynu) môžu pozostávať zo širokej škály transakcií. Napríklad:

- ✓ renta v prípade lízingu zdroja;
- ✓ disponovanie s neprodukovanými aktívami, napríklad predaj prírodných zdrojov alebo predaj licencií na využívanie počas predĺženého obdobia;
- ✓ dividendy od verejných korporácií využívajúcich prírodné zdroje;
- ✓ daň z príjmov právnických osôb platená spoločnosťami, ktoré využívajú prírodné zdroje.

❖ *Povolenia na výkon špecifických činností*

Popri licenciách a lízingových zmluvách o využívaní aktíva sa *povolenie na výkon určitej špecifickej činnosti* môže udeliť úplne nezávisle od akýchkoľvek aktív, ktoré súvisia s danou činnosťou. Povolenia nie sú závislé od kvalifikačných kritérií (napríklad zloženia skúšky s cieľom získať vodičské oprávnenie na vedenie motorového vozidla), ale majú obmedziť počet jednotlivých jednotiek oprávnených vykonávať danú činnosť. Tieto povolenia môže vydávať verejná správa alebo súkromné inštitucionálne jednotky, pričom sa v oboch prípadoch použijú rozdielne postupy.

Vlády, ktoré prostredníctvom vydávania povolení obmedzia napríklad počet áut oprávnených na prevádzku ako taxíky alebo obmedzia počet kasín, v skutočnosti vytvárajú pre schválených prevádzkovateľov monopolné zisky a časť z týchto ziskov čerpajú v podobe poplatku. Takéto poplatky sa zaznamenávajú ako ostatné dane. Táto zásada sa uplatňuje na všetky prípady, v ktorých vláda vydávaním povolení obmedzí počet jednotiek činných v konkrétnej oblasti, v ktorej je toto obmedzenie stanovené samovoľne a nezávisí len od kvalifikačného kritéria.

V zásade platí, že ak je povolenie platné niekoľko rokov, platba sa zaznamenáva v čase vzniku nároku s ďalším zápisom na účte ostatných pohľadávok a záväzkov predstavujúcim poplatok za povolenie vzťahujúce sa na budúce roky.

Držiteľ povolenia je motivovaný získať takéto povolenie, pretože sa domnieva, že tým nadobudne právo vytvárať monopolné zisky prostredníctvom budúcich príjmov, ktoré sú väčšie než úhrady za nadobudnutie práv k nim. Prínos pre držiteľa povolenia presahujúci hodnotu vyplývajúcu pre osobu vydávajúcu povolenie sa považuje za aktívum, ak ho držiteľ

povolenia môže realizovať prevodom aktíva. Tento druh aktíva sa označuje ako povolenie na výkon špecifických činností.

Povolenie vykonávať špecifické činnosti ako aktívum sa najprv objaví na účte ostatných zmien objemu aktív. Zvýšenie a zníženie hodnoty sa zaznamenajú na účte precenenia.

Hodnota povolenia ako aktíva sa určuje pomocou hodnoty, za ktorú sa môže predať, alebo ak takýto údaj nie je dostupný, stanoví sa ako súčasná hodnota budúceho toku monopolných ziskov. Pri ďalšom predaji tohto povolenia nový majiteľ získava nárok na náhradu od orgánu verejnej správy v prípade, keď je povolenie zrušené, a preberá aj právo vytvárať monopolné zisky.

S povolením na vykonávanie špecifickej činnosti vydaným orgánom verejnej správy sa narába ako s aktívom len vtedy, keď sú splnené všetky tieto podmienky:

- v príslušnej činnosti sa nevyužíva aktívum patriace orgánu verejnej správy; ak sa predsa len využíva, s povolením využívať toto aktívum sa narába ako s operatívnym lízingom, finančným lízingom, lízingom zdroja, prípadne nadobudnutím aktíva predstavujúceho povolenie na dlhodobé využívanie tohto aktíva podľa uváženia nájomcu;
- povolenie sa nevydáva na základe kvalifikačného kritéria; s takýmito povoleniami sa narába buď ako s daňami, alebo ako s platbami za služby;
- počet povolení je obmedzený, a tak umožňuje držiteľovi vytvárať pri vykonávaní predmetnej činnosti monopolné zisky;
- držiteľ povolenia musí mať možnosť predať povolenie tretej osobe.

Ak niektorá z týchto podmienok nie je splnená, s platbami sa narába ako s daňami alebo platbami za služby.

V prípade jednotiek, ktoré nie sú súčasťou verejnej správy, je veľmi zriedkavé, že môžu obmedziť účasť na danej činnosti. Je to napríklad prípad, keď členstvo v profesijnom združení je buď povinné, alebo žiaduce, ale počty členov sú prísne obmedzené. Ďalším príkladom je situácia, keď majiteľ nehnuteľnosti obmedzí počet jednotiek vykonávajúcich svoju činnosť na jeho nehnuteľnosti, napríklad keď hotel umožní dopravovať hostí len jednej taxislužbe. V takýchto prípadoch sa s povoleniami narába ako s platbami za služby. V zásade sa platba zaznamenáva počas celého obdobia, počas ktorého je povolenie platné, a to v čase vzniku nároku. V zásade neexistuje dôvod, prečo by sa s takýmito povoleniami nenarábalo ako s aktívami, ak by boli obchodovateľné, ale nemusí to byť bežné.

S povolením na vykonávanie špecifickej činnosti vydaným jednotkou, ktorá nie je súčasťou verejnej správy, sa narába ako s aktívom len vtedy, keď sú splnené všetky tieto podmienky:

- v príslušnej činnosti sa nevyužíva aktívum patriace vydavateľovi povolenia; ak sa predsa len využíva, s povolením využívať toto aktívum sa narába ako s operatívnym lízingom, finančným lízingom alebo lízingom zdroja;
- počet povolení je obmedzený, čím sa držiteľovi umožňuje vytvárať pri vykonávaní predmetnej činnosti monopolné zisky;
- držiteľ povolenia musí mať právne i prakticky možnosť predať povolenie tretej osobe.

Ak niektorá z týchto podmienok nie je splnená, platby sa zaznamenajú ako platby za službu.

Vlády vydávajú povolenia na emisie s cieľom kontrolovať celkový objem emisií. Takéto povolenia nezahŕňajú využívanie prírodného aktíva, pretože atmosfére sa neprisúva žiadna hodnota, teda to nie je ekonomické aktívum, a poplatky za povolenie sa preto klasifikujú ako dane. Tieto povolenia sú obchodovateľné a na tento účel existuje pre ne aktívny trh. Povolenia teda predstavujú aktíva a oceňujú sa v trhovej cene, za akú sa môžu predať.

❖ *Verejno-súkromné partnerstvá*

Verejno-súkromné partnerstvá sú dlhodobé zmluvy medzi dvoma jednotkami, pričom jedna jednotka nadobudne alebo vybuduje aktívum alebo súbor aktív, prevádzkuje ho nejaký čas a potom odovzdá druhej jednotke. Ide zvyčajne o dohody medzi súkromnými podnikmi a verejnou správou, ale možné sú aj iné kombinácie s verejnou korporáciou ako jednou zo strán alebo súkromnou neziskovou inštitúciou ako druhou stranou.

Vlády sa zapájajú do verejno-súkromných partnerstiev z rôznych dôvodov, napríklad v nádeji, že manažment súkromnej spoločnosti prispeje k efektívnejšej produkcii a umožní tak prístup k širšej škále finančných zdrojov, a v snahe znížiť štátny dlh.

V čase trvania zmluvy je zhotoviteľ projektu verejno-súkromného partnerstva jeho zákonným majiteľom. Po uplynutí zmluvného obdobia je ekonomickým vlastníkom i zákonným majiteľom verejná správa.

❖ *Zmluvy o koncesiách na poskytovanie služieb*

Zmluvy o koncesiách na poskytovanie služieb poskytujú spoločnosti výhradné právo poskytovať určité služby. Napríklad v prípade koncesie na poskytovanie verejných služieb súkromná spoločnosť uzavrie dohodu s verejnou správou s cieľom mať výhradné právo na prevádzku a údržbu verejných služieb a na investície do nich (napríklad systém zásobovania vodou alebo mýtna na diaľnici) na daný počet rokov. Zmluvy o koncesiách na poskytovanie služieb sa nezaznamenávajú ako aktíva, ak nie sú prevoditeľné alebo sa prostredníctvom ich prevodu nemôže realizovať žiadna hodnota.

❖ *Obchodovateľné operatívne líziny*

Obchodovateľné operatívne líziny sú vlastnícke práva tretej osoby týkajúce sa nefinančných aktív iných ako prírodné zdroje. Lízingom by sa ekonomické prínosy mali preniesť na držiteľa nad rámec splatných poplatkov a držiteľ by mal môcť realizovať tieto prínosy prostredníctvom ich prevodu. Hodnota lízingu je prínosom pre držiteľa nad rámec hodnoty získanej emitentom. Obchodovanie operatívneho lízingu môže zahŕňať všetky druhy prenájmov a zmluvy o operatívnom lízingu. Napríklad nájomca môže byť ďalej prenajať tretej osobe.

❖ *Výhradný nárok na budúce výrobky a služby*

Zmluvy o budúcej produkcii môžu takisto viesť k vzniku aktíva v podobe vlastníckych práv tretej strany. Hodnota týchto zmlúv je prínosom pre držiteľa presahujúcim hodnotu získanú vystavovateľom. Ide o napríklad o tieto prípady:

1. výhradné práva na zamestnanie nejakej osoby na svoju potrebu (napríklad futbalisti) alebo na uverejnenie literárnych diel alebo na hudobné vystúpenia. Hodnotu takýchto práv predstavuje zisk, ktorý je možné dosiahnuť prevodom práv, presahujúci náklady na zrušenie existujúcej zmluvy;
2. dohoda o zdieľaní času. Za nadobudnutie aktíva sa pokladá iba časť týchto dohôd o zdieľaní času:

- Ak má majiteľ vymedzený priestor trvalo k dispozícii, je oprávnený konať ako súčasť riadiaceho výboru pre daný režim alebo môže na základe vlastnej úvahy predať alebo odkázať svoju časť v záвете, a dohoda je potom s najväčšou pravdepodobnosťou aktívom rovnakého druhu ako dom.
- Ak má vlastník pevnú dohodu o nejakej forme ubytovania v danom období na pevne stanovený čas, je pravdepodobné, že to predstavuje predplatený lízing, t. j. predplatené výdavky domácností na konečnú spotrebu.
- Tento predplatený lízing môže byť príležitostne ďalej prenajatý alebo sa môže predať na zostávajúci čas lízingu ako prevoditeľný operatívny lízing.
- Účastník bodového systému môže mať ako aktívum iba pohľadávku.

Záver

V tejto časti príspevkov sme sa podrobnejšie zamerali na zmluvy, lízingy a licencie používané v rámci systému ESA 2010 a na zaznamenávanie rôznych skupín komplexných zmlúv a s tým súvisiacich základných tokov a zásob. V ďalšej časti príspevkov rozoberieme základnú charakteristiku finančných transakcií v rámci systému ESA 2010.

Použitá literatúra:

1. <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna2008.asp>
2. Manuál ESA 2010 ako príloha Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady EÚ č. 549/2013

Ing. Zuzana Staričková, PhD.

Katedra financií, NHF, EU

3soyza@gmail.com