

ÚČTOVNÁ POLITIKA V ÚČTOVNÍCTVE VEREJNÉHO SEKTORA¹

Accounting Policies in the Public Sector Accounting

Marianna Kicová

Vhodná účtovná politika, jej výber a uplatňovanie za účelom dodržania zásady verného a pravdivého zobrazenia transakcií v účtovníctve subjektov verejného sektora predstavuje významnú oblasť účtovníctva verejného sektora. Základné ustanovenia pri uplatňovaní účtovnej politiky sú riešené v medzinárodnom účtovnom štandarde pre verejný sektor IPSAS 3 – Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby (*IPSAS 3 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*).

Cieľom štandardu IPSAS 3 je stanoviť kritériá výberu a zmeny v účtovnej politike, vrátane účtovného riešenia a zverejňovania zmien v účtovnej politike, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb. IPSAS 3 má zvýšiť dôležitosť a spoľahlivosť účtovnej závierky subjektu, ako aj vzájomnú porovnateľnosť účtovných závierok subjektu za rôzne obdobia a porovnateľnosť s účtovnými závierkami iných subjektov.

Účtovná politika, jej výber a uplatňovanie

Účtovná politika (*accounting policies*) sú konkrétne zásady, východiská, konvencie, pravidlá a praktiky, ktoré subjekt uplatňuje pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky.

Ak sa na konkrétnu transakciu, inú udalosť alebo podmienku vzťahujú ustanovenia niektorého štandardu IPSAS, vychádza sa pri určení účtovnej politiky alebo politík na spracovanie tejto položky z daného štandardu so zohľadnením návodov na implementáciu vydaných Radou pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor k danému štandardu.

Ak sa na konkrétnu transakciu, inú udalosť alebo podmienku nevzťahuje žiadny štandard IPSAS, je úlohou manažmentu, na základe posúdenia, vyvinúť a uplatňovať takú účtovnú politiku, ktorej výsledkom sú informácie: [1, IPSAS 3, odsek 3.12]

1. dôležité pre potreby ekonomického rozhodovania používateľov, a
2. spoľahlivé v tom zmysle, že účtovná závierka:
 - verne prezentuje finančnú situáciu, finančnú výnosnosť a peňažné toky subjektu,
 - odráža ekonomickú podstatu transakcií, iných udalostí a podmienok, na ktoré sa vzťahuje, nielen ich právnu formu,
 - je neutrálna, t. j. nezaujatá,
 - je v súlade so zásadou opatrnosti, a
 - je úplná vo všetkých významných súvislostiach.

V súlade s IPSAS 3 sa vyžaduje taký vývoj účtovnej politiky, ktorá zaistí, že účtovná závierka bude poskytovať informácie spĺňajúce kvalitatívne charakteristiky, ktoré sú zosumarizované v prílohe B v štandarde IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky.

¹ Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu Vedeckej grantovej agentúry Ministerstva školstva SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č. 1/0284/08 „Metodologické aspekty účtovníctva, audítorstva a kontroly v mikroekonomickom prostredí s dôrazom na potreby teórie a praxe v kontexte národných a nadnárodných požiadaviek“.

Pri posudzovaní toho, či informácie spĺňajú kvalitatívne charakteristiky manažment zvažuje najnovšie rozhodnutia a materiály ostatných tvorcov štandardov, ako aj postupy používané v praxi v súkromnom aj vo verejnom sektore a zvažuje použiteľnosť týchto zdrojov: [1, IPSAS 3, odsek 3.14]

- požiadavky a návod v štandardoch IPSAS, ktoré sa zaoberajú podobnou alebo súvisiacou problematikou, a
- definície a kritériá vykazovania a oceňovania majetku, záväzkov, nákladov a výnosov, ako ich stanovuje ostatné štandardy IPSAS.

Zmeny v účtovnej politike

Použitie zmeny v účtovnej metóde (*prospective application*) od určitého dátumu, znamená uplatnenie novej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti a podmienky, ktoré nastali po dni, ku ktorému došlo k zmene tejto účtovnej politiky.

Subjekt môže meniť svoju účtovnú politiku len vtedy, ak: [1, IPSAS 3, odsek 3.17]

- túto zmenu požaduje niektorý štandard IPSAS, alebo
- ak je výsledkom tejto zmeny účtovná závierka poskytujúca spoľahlivé a dôležitejšie informácie o účinkoch existujúcich transakcií, iných udalostí alebo podmienok finančnej situácie, finančnej výnosnosti alebo peňažných tokoch subjektu.

Za zmeny v účtovnej politike sa považujú:

- zmena jednej základne účtovníctva na inú základňu účtovníctva,
- zmena v účtovnom postupe, uznaní alebo ocenení transakcií, udalostí alebo podmienok v základni účtovníctva.

Za zmeny v účtovnej politike sa nepovažujú:

- uplatňovanie určitej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti alebo podmienky, ktoré sa vo svojej podstate líšia od predtým sa vyskytujúcich transakcií, iných udalostí a podmienok, a
- uplatnenie novej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti alebo podmienky, ktoré sa predtým nevyskytovali, alebo neboli významné.

Uplatňovanie zmien v účtovnej politike

Spätná aplikácia (*retrospective application*) znamená uplatňovanie novej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti a podmienky so spätnou platnosťou. V zmysle ustanovení štandardu IPSAS 3 je subjekt pri spätnej aplikácii zmeny v účtovnej politike povinný so spätnou platnosťou upraviť začiatkový stav všetkých položiek čistého majetku/vlastného imania, ktorých sa táto zmena týka, za najskoršie prezentované obdobie, ako aj zverejnené iné porovnateľné sumy za všetky ostatné predchádzajúce obdobia.

Ak sa vyžaduje spätná aplikácia, uplatňuje sa zmena v účtovnej politike spätne, s výnimkou prípadov, ak nie je možné určiť buď efekty v rámci špecifického obdobia alebo výsledný účinok tejto zmeny týmito spôsobmi:

- subjekt účtuje zmenu v účtovnej politike na základe prvotného uplatnenia štandardu IPSAS v súlade s osobitnými prechodnými ustanoveniami týchto štandardov, ak existujú, a

- v prípade, že subjekt zmení účtovnú politiku na základe prvotného uplatnenia štandardu IPSAS, ktorý neobsahuje osobitné prechodné ustanovenia o tejto zmene, alebo dobrovoľne zmení účtovnú politiku, uplatní túto zmenu spätne.

Ak nie je možné určiť efekty zmeny v účtovnej politike v rámci špecifického obdobia na porovnateľné informácie za jedno alebo viacero prezentovaných predchádzajúcich období, uplatní subjekt túto novú účtovnú politiku na účtovné hodnoty majetku a záväzkov k začiatku najskoršieho obdobia, v ktorom je možná spätná aplikácia, čo môže byť aj bežné obdobie, a ďalej vykoná za toto obdobie zodpovedajúcu úpravu začiatočného stavu všetkých položiek čistého majetku/vlastného imania, ktorých sa táto zmena týka. [1, IPSAS 3, odsek 3.30]

Ak nie je možné určiť výsledný účinok uplatnenia novej účtovnej politiky na všetky predchádzajúce obdobia k začiatku bežného obdobia, vykoná subjekt úpravy porovnateľných informácií tak, aby bolo možné uplatniť novú účtovnú politiku perspektívne od čo najskoršieho možného dátumu. [1, IPSAS 3, odsek 3.31]

Zverejňovanie informácií o účtovnej politike v poznámkach

Ak má prvotné uplatnenie štandardu IPSAS účinok v bežnom alebo v niektorom z predchádzajúcich období, alebo ak by malo takýto účinok, avšak nie je možné určiť sumu príslušnej úpravy, alebo ak by mohlo mať takýto účinok na budúce obdobia, subjekt zverejní tieto skutočnosti: [1, IPSAS 3, odsek 3.33]

- názov predmetného štandardu,
- tam, kde je to uplatniteľné, prehlásenie, že daná zmena v účtovnej politike sa uplatňuje v súlade s prechodnými ustanoveniami,
- princíp danej zmeny v účtovnej politike,
- tam, kde je to uplatniteľné, opis prechodných ustanovení,
- tam, kde je to uplatniteľné, tie prechodné ustanovenia, ktoré môžu mať účinok na budúce obdobia,
- sumu úpravy za bežné obdobie a za každé predchádzajúce prezentované obdobie, za ktoré ju možno uplatniť, pre jednotlivé riadkové položky účtovnej závierky, ktorých sa týka zmena,
- sumu úpravy za obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie, a
- ak nie je možná spätná aplikácia na konkrétne predchádzajúce obdobie alebo na obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie, je potrebné uviesť okolnosti, ktoré sú príčinou tohto stavu, ako aj opis, ako a od ktorého obdobia sa daná zmena v účtovnej politike uplatňuje.

Zverejnenia nie je potrebné opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

Uplatňovanie vhodnej účtovnej politiky zvyšuje dôležitosť a spoľahlivosť účtovnej závierky subjektu verejného sektora, ako aj vzájomnú porovnateľnosť účtovných závierok subjektu verejného sektora za rôzne účtovné obdobia a porovnateľnosť s účtovnými závierkami iných subjektov verejného sektora.

Abstrakt

Účtovná politika predstavuje konkrétne zásady, východiská, konvencie, pravidlá a praktiky, ktoré subjekt uplatňuje pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky. Výber a uplatňovanie

úctovnej politiky predstavuje významnú súčasť účtovníctva verejného sektora, t. j. zvyšuje dôležitosť a spoľahlivosť úctovnej závierky subjektu verejného sektora, ako aj vzájomnú porovnateľnosť úctovných závierok subjektu verejného sektora za rôzne účtovné obdobia a porovnateľnosť s úctovnými závierkami iných subjektov verejného sektora.

Kľúčové slová: Účtovníctvo, verejný sektor, účtovná politika

Summary

Accounting policies are the specific principles, bases, conventions, rules and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements. Selecting and applying accounting policies is the important sphere of public sector accounting and it is intended to enhance the relevance and reliability of an entity's financial statements and the comparability of those financial statements over time and with the financial statements of other entities.

Key words: Accounting, Public Sector, Accounting Policies

JEL klasifikácia: M40, M41

Použitá literatúra

- [1] IPSAS 3 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. In: Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements. IFAC: International Public Sector Accounting Standards Board, 2008 – www.ifac.org/Store.
- [2] KICOVÁ, M.: Účtovná politika v kontexte medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. In: Teória a prax v účtovníctve a v audítorstve po vstupe Slovenskej republiky do eurozóny. Zborník príspevkov z 5. vedeckého seminára k výsledkom vedecko-výskumnej činnosti Katedry účtovníctva a audítorstva. Bratislava : EKONÓM, 2009, s. 46 - 47. ISBN: 978-80-225-2739-2.
- [3] Příručka dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor. Mezinárodní federace účetních, Praha, 2006. ISBN: 80-239-7238-3.

Kontakt

Marianna Kicová, Ing., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 762, kicova@euba.sk