

ÚČTOVNÉ ZÁSADY, ZMENY V ÚČTOVNÝCH ODHADOCH A CHYBY

Accounting policies, changes in accounting estimates and errors

Alena Kordošová

Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby v oblasti účtovníctva subjektov verejného sektora sú riešené štandardom IPSAS 3 – Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby. Cieľom štandardu IPSAS 3 je stanoviť kritériá výberu a zmeny v účtovných zásadách, vrátane účtovného spracovania a zverejňovania zmien v účtovných zásadách, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb. Tento štandard má zvýšiť dôležitosť a spoľahlivosť účtovnej závierky účtovnej jednotky, ako aj vzájomnú porovnateľnosť účtovných závierok účtovnej jednotky za rôzne obdobia a porovnateľnosť s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek.

IPSAS 3 aplikujú všetky subjekty verejného sektora okrem vládnych obchodných podnikov.

Nasledujúce vybrané definície sú súčasťou IPSAS 3 a používajú sa v nasledujúcom zadanom význame:

Účtovné zásady predstavujú konkrétne princípy, východiská, zvyklosti, pravidlá a praktiky, ktoré účtovná jednotka uplatňuje pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky.

Akruálna báza predstavuje účtovné východiská, podľa ktorých sú transakcie a ostatné udalosti a podmienky vykazované vtedy, kedy nastali (bez ohľadu na to, kedy boli peniaze alebo peňažné ekvivalenty prijaté, či vydané). Preto sú transakcie, ostatné udalosti a podmienky zobrazené v účtovných knihách a vykázané v účtovnej závierke za obdobie, ku ktorému sa vzťahujú. Položky vykazované na základe akruálneho princípu sú majetok, záväzky, čistý majetok/vlastné imanie, výnosy a náklady.

Zmena v účtovnom odhade je úprava účtovnej hodnoty majetku alebo záväzkov alebo sumy vyjadrujúcej pravidelnú spotrebu určitého majetku, ktorá je výsledkom zhodnotenia súčasného stavu a očakávaných budúcich úžitkov a povinností v súvislosti s majetkom a záväzkami. Zmeny v účtovných odhadoch sú výsledkom nových informácií alebo nových okolností, a preto nepredstavujú opravy chýb.

Významné vynechania alebo chybné uvedenia položiek sú považované za významné vtedy, ak môžu, či už jednotlivo alebo vo vzájomnej súvislosti, ovplyvniť rozhodnutia alebo úsudky používateľov vychádzajúce z účtovnej závierky. Významnosť závisí od charakteru alebo veľkosti vynechania alebo chybného uvedenia v konkrétnych podmienkach. Rozhodujúcim faktorom môže byť charakter alebo veľkosť položky alebo kombinácia oboch.

Chyby predchádzajúceho obdobia sú vynechania a chybné uvedenia v účtovných závierkach účtovnej jednotky za jedno alebo viac predchádzajúcich období v dôsledku nesprávneho uplatnenia alebo nezohľadnenia spoľahlivých informácií, ktoré:

- boli známe v čase, keď sa účtovné závierky za tieto obdobia schvaľovali na zverejnenie a
- ktorých možno reálne predpokladať, že boli známe a zohľadnené pri zostavovaní a prezentácii týchto účtovných závierok.

Chyby zahŕňajú matematické omyly alebo nesprávne uplatňovanie účtovných zásad, prehliadnutie alebo nesprávny výklad skutočností a spreneveru.

Účtovné zásady a zmeny v účtovných zásadách

Ak sa na konkrétnu transakciu, inú udalosť alebo podmienku vzťahujú ustanovenia niektorého medzinárodného účtovného štandardu pre verejný sektor, vychádza sa pri určení účtovnej zásady alebo účtovných zásad na spracovanie tejto položky z daného štandardu so zohľadnením príslušných návodov na implementáciu IPSASB k danému štandardu.

Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor stanovujú účtovné zásady, ktoré sú podľa názoru Rady pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, uplatňované pri účtovnej závierke obsahujúcej dôležité a spoľahlivé informácie o transakciách, ostatných udalostiach a podmienkach, na ktoré sa vzťahujú.

Ak sa na konkrétnu transakciu, inú udalosť alebo podmienku nevzťahuje žiadny medzinárodný účtovný štandard pre verejný sektor, je úlohou manažmentu, na základe posúdenia, vyvinúť a uplatňovať takú účtovnú zásadu, ktorej výsledkom sú informácie:

1. dôležité pre potreby rozhodovania používateľov a
2. spoľahlivé v tom zmysle, že účtovná závierka
 - verne zobrazuje finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky,
 - odráža ekonomickú podstatu transakcií, ostatných 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.

Účtovná jednotka vyberá a uplatňuje svoje účtovné zásady konzistentným spôsobom na všetky podobné transakcie, ostatné udalosti a podmienky, s výnimkou prípadov, ak niektorý medzinárodný účtovný štandard pre verejný sektor výslovne vyžaduje alebo dovoľuje kategorizáciu položiek, pre ktoré môžu byť vhodnejšie iné účtovné zásady. Ak určitý štandard vyžaduje alebo povoľuje takúto kategorizáciu, pre každú takto vymedzenú kategóriu je potrebné určiť a konzistentným spôsobom uplatňovať vhodné účtovné zásady.

Účtovná jednotka môže zmeniť svoju účtovnú zásadu, len vtedy, ak:

- túto zmenu požaduje niektorý medzinárodný účtovný štandard pre verejný sektor alebo
- ak je výsledkom tejto zmeny účtovná závierka poskytujúca spoľahlivé a dôležitejšie informácie o účinkoch transakcií, ostatných udalostí a podmienok finančnej pozície, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokoch účtovnej jednotky.

Používatelia musia mať možnosť porovnávať účtovné závierky účtovnej jednotky v čase, kvôli identifikácii vývoja finančnej pozície, finančnej výkonnosti a peňažných tokov. Preto sa za normálnych okolností používajú v rámci každého účtovného obdobia, ako aj medzi obdobia, rovnaké účtovné zásady.

Zmena z účtovníctva založeného na jednej báze na inú bázu je zmenou v účtovných zásadách. Rovnako aj zmena účtovných riešení, vykázania alebo oceňovania transakcií, ostatných udalostí alebo podmienok v rámci účtovníctva založeného na nejakej báze, je považovaná za zmenu v účtovných zásadách.

Za zmeny v účtovných zásadách sa nepovažujú:

- uplatňovanie určitej účtovnej zásady na transakcie, ostatné udalosti alebo podmienky, ktoré sa vo svojej podstate líšia od predtým sa vyskytujúcich transakcií, ostatných udalostí alebo podmienok a
- uplatnenie novej účtovnej zásady na transakcie, ostatné udalosti alebo podmienky, ktoré sa predtým nevyskytovali, alebo boli nevýznamné.

Zmeny v účtovných odhadoch

V dôsledku neistôt, ktoré sú charakteristické pre poskytovanie služieb, obchodovanie alebo iné činnosti, nie je možné mnohé položky účtovnej závierky oceňovať presne, ale len na základe odhadov. Takéto odhady si vyžadujú posúdenie vychádzajúce z aktuálnych a spoľahlivých informácií. Príkladmi položiek, ktoré si môžu vyžadovať odhady, sú:

- výnosy z daní,
- nevymožiteľné pohľadávky z daní,
- zastaralé zásoby,
- reálna hodnota finančného majetku a finančných záväzkov,
- doba použiteľnosti alebo predpokladaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov z odpisovateľného majetku alebo stupeň dokončenia výstavby ciest,
- záručné povinnosti.

Spoľahlivé odhady sú pri zostavovaní účtovnej závierky dôležitým prvkom a neznižujú jej spoľahlivosť.

Odhad môže byť potrebné revidovať vtedy, ak sa v dôsledku nových informácií alebo viac skúseností zmenili okolnosti, z ktorých sa vychádzalo pri jeho spracovaní. Revízia odhadu sa zo svojej podstaty nevzťahuje na predchádzajúce obdobia a nepredstavuje opravu chyby.

Účinok zmeny v účtovnom odhade, s výnimkou presne vymedzených zmien, sa vykazuje perspektívne tak, že sa zahrnie do prebytku alebo schodku za:

- obdobie, v ktorom k zmene došlo, ak sa zmena týka len tohto obdobia, alebo
- obdobie, v ktorom došlo k zmene, aj za budúce obdobia, ak sa zmena týka oboch.

Ak sú dôsledkom zmeny v účtovnom odhade zmeny v majetku a záväzkoch, alebo ak sa táto zmena vzťahuje na určitú položku vlastného imania, vykazuje sa úpravou účtovnej hodnoty príslušného majetku, záväzku alebo vlastného imania v období zmeny.

Perspektívne vykazovanie účinku zmeny v účtovnom odhade znamená, že sa daná zmena uplatňuje na transakcie, ostatné udalosti a podmienky počnúc dátumom tejto zmeny v odhade. Zmena v účtovnom odhade môže mať vplyv na prebytok alebo schodok len za bežné obdobie alebo na prebytok alebo schodok za bežné aj budúce obdobia. Napríklad zmena v odhade sumy nevymožiteľných pohľadávok ovplyvňuje prebytok alebo schodok za bežné obdobie, a preto sa vykazuje v tomto období. Zmena predpokladanej doby použiteľnosti alebo očakávaného režimu spotreby budúcich ekonomických úžitkov z odpisovateľného majetku však ovplyvňuje odpisové náklady v bežnom aj v každom budúcom období počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku. V oboch prípadoch je dopad zmeny týkajúcej sa bežného obdobia vykazovaný ako výnos alebo náklad v bežnom období. Prípadný dopad, ak existuje, na budúce obdobia, je vykazovaný ako výnosy alebo náklady za tieto budúce obdobia.

Chyby

K chybám môže dochádzať vo vykazovaní, oceňovaní, prezentácii alebo zverejňovaní prvkov účtovnej závierky. Účtovná závierka nie je v súlade s IPSAS vtedy, ak obsahuje buď významné chyby alebo nevýznamné chyby urobené úmyselne, ktorých účelom je dosiahnuť určitý spôsob prezentácie finančnej pozície, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokov účtovnej jednotky. Zistené potenciálne chyby v bežnom období je potrebné opraviť pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie. Občas sa však môže stať, že k zisteniu významných chýb dôjde až v nasledujúcom období, pričom v takom prípade sú chyby za predchádzajúce obdobie opravené v porovnateľných informáciách, ktoré sú prezentované v účtovnej závierke za nasledujúce obdobie.

Účtovná jednotka vykoná opravu významných chýb za predchádzajúce obdobie v prvej účtovnej závierke schválenej na zverejnenie po zistení chýb, a to:

- prehodnotením porovnateľných súm za predchádzajúce prezentované obdobie (obdobia), v ktorých k týmto chybám došlo, alebo
- ak k danej chybe došlo pred najskorším predchádzajúcim prezentovaným obdobím, prehodnotením začiatočného stavu majetku, záväzkov a vlastného imania za najskoršie prezentované obdobie.

Chyba za predchádzajúce obdobie sa opravuje spätným prehodnotením, s výnimkou prípadov, ak nie je možné určiť buď ich efekty v rámci špecifického obdobia alebo výsledný účinok chyby.

Účtovná jednotka uplatní medzinárodný účtovný štandard pre verejný sektor IPSAS 3 – Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2008 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia pred 1. januárom 2008, zverejní túto skutočnosť.

Príspevok vznikol v rámci riešenia projektu VEGA Teoreticko-metodologické problémy účtovníctva Slovenskej republiky v procese zosúlad'ovania s právom Európskej únie č. 1/2629/05.

Abstrakt

Cieľom štandardu IPSAS 3 je stanoviť kritériá výberu a zmeny v účtovných zásadách, vrátane účtovného spracovania a zverejňovania zmien v účtovných zásadách, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb. Tento štandard má zvýšiť dôležitosť a spoľahlivosť účtovnej závierky účtovnej jednotky, ako aj vzájomnú porovnateľnosť účtovných závierok účtovnej jednotky za rôzne obdobia a porovnateľnosť s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek.

Kľúčová slova: účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch, chyby

Summary

The objective of IPSAS 3 is to prescribe the criteria for selecting and changing accounting policies, together with the accounting treatment and disclosure of changes in accounting policies, changes in accounting estimates and the corrections of errors. This Standard 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 policies, changes in accounting estimates, errors

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Kolektiv autoru: Příručka dokumentu Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor. První vydání. Praha: NKÚ, 2006. ISBN 80-239-7238-3.
- [2] KOVALČÍKOVÁ, A. – KICOVÁ, M.: Zníženie hodnoty majetku neurčeného na zabezpečenie príjmov v kontexte IPSAS. In: AIESA – budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach. Zborník z 11. medzinárodnej vedeckej konferencie. Bratislava : EKONÓM, 2007.
- [3] KOVALČÍKOVÁ, A.: Dlhodobý hmotný majetok v kontexte Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. In: Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo v teórii a praxi č. 9/2006, s. 363 - 367.
- [4] KOVALČÍKOVÁ, A.: Investície do nehnuteľností v kontexte Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor In: Sborník s mezinárodní vědecké konference: Účetnictví v procesu světové harmonizace. Mariánská 12. - 14. september 2006. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 107 - 112.
- [5] Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. International Public Sector Accounting Standards Board. 2007 – www.ifac.org
- [6] Nariadenie Komisie (ES) č. 2238/2004 z 29. decembra 2004, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (ES) č. 1725/2003, ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokiaľ ide o IFRS 1, IAS 1 až 10, 12 až 17, 19 až 24, 27 až 38, 40 a 41 a SIC 1 až 7, 11 až 14, 18 až 27, 30 až 33.

Kontakt

Alena Kordošová, Ing., PhD., Katedra účtovníctva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 764, kordosov@dec.euba.sk