

# Affect of Legislative Changes in Accruals and Deferrals on Financial Accounting and Reporting of Micro Accounting Entity

Branislav Parajka<sup>1</sup>

<sup>1</sup> University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing  
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovakia  
E-mail: [branislav.parajka@euba.sk](mailto:branislav.parajka@euba.sk)

**Abstract:** *This paper is focused on hypothesis that small businesses identified as a micro accounting entities by the national accounting regulation in The Slovak Republic are positively affected by simplified accounting procedures of accruals and deferrals. Since 1. January 2014 business accounting entities keeping accounts in the double-entry bookkeeping system meeting certain size criteria qualified as micro accounting entities can choose to use simplified accounting procedures and to present more simple set of forms for annual financial statements. This hypothesis will be tested on dummy examples prepared in timeline according to the changes of accounting regulation in Accruals and Deferrals. Results will provide answers if declared introduction of simplified accounting procedures is only alleged or not.*

**Keywords:** *financial statements, financial reporting, micro accounting entity*

**JEL codes:** *M40, M41, M48*

## 1 Introduction

Na požiadavku zníženia administratívnej záťaže ako aj zjednodušenia začatia podnikania zareagovala národná účtovná legislatíva v Slovenskej republike až od 1. 1. 2014, kedy nadobudla účinnosť novela zákona NR SR č. 431/2002 o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), ktorou sa zaviedla do praxe mikro účtovná jednotka. Mikro účtovná jednotka bola v zákone o účtovníctve zadefinovaná z dôvodu zjednodušenia povinností v oblasti vedenia účtovníctva pre začínajúcich ako aj existujúcich malých podnikateľov, ktorí účtujú v sústave podvojného účtovníctva. Od 1. 1. 2015 sa v účtovnej legislatíve zaviedlo členenie účtovných jednotiek podľa zadefinovaných veľkostných kritérií na 3 veľkostné skupiny: mikro účtovná jednotka, malá účtovná jednotka, veľká účtovná jednotka. Uvedená klasifikácia vznikla z potreby transponovať príslušné ustanovenia smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS do národnej legislatívy. Na základe údajov zverejňovaných Štatistickým úradom Slovenskej republiky môžeme konštatovať, že takmer 79 % všetkých podnikateľských účtovných jednotiek v Slovenskej republike má menej ako 10 zamestnancov (ŠÚ SR: *Organizačná štatistika*). Vzhľadom na významný počet malých účtovných jednotiek sú kroky vedúce k znižovaniu administratívnej záťaže, nie len v oblasti účtovníctva, zo strany podnikateľského prostredia hodnotené kladne. Štúdia doteraz povinne používaného jednotného formátu výkazov účtovnej závierky uskutočnená na vzorke 1 687 účtovných jednotiek po dobu 3 účtovných období ukázala, že 16 % povinných riadkových položiek vykazuje nulové hodnoty (Tumpach and Baštincová, 2014).

Avšak samotné zjednodušenie prezentácie údajov v účtovnej závierke je nedostatočné, ak časté zmeny účtovných predpisov spôsobujú, že problematika účtovania sa každoročne stáva zložitejšou a administratívne náročnejšou. Cieľom tohto príspevku je prezentácia, ako sa v sledovanom období (od roku 2014 do roku 2016) menil prístup k účtovaniu a vykazovaniu časového rozlíšenia s vplyvom na účtovníctvo mikro účtovných jednotiek.

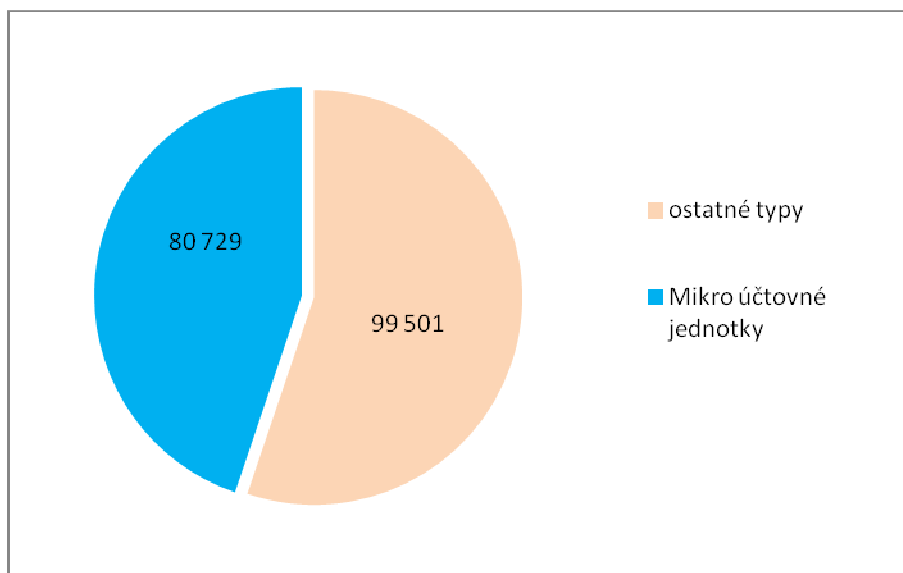
## 2 Methodology and Data

Spolu so zavedením mikro účtovnej jednotky do legislatívy upravujúcej účtovníctvo sa stanovili oblasti účtovania, v ktorých sa účtovníctvo mikro účtovných jednotiek malo zjednodušiť a znížiť administratívna záťaž potrebná na jeho vedenie. Zjednodušenie v postupoch účtovania mikro účtovnej jednotky sa týka najmä týchto oblastí:

- oslobodenie od používania oceňovania pomocou reálnej hodnoty - vo vybraných prípadoch sa nepoužíva oceňovanie pomocou reálnej hodnoty, najmä pri: cenných papieroch a podieloch, ktoré sa ocenia obstarávacou cenou; deriváty sa neoceňujú reálnou hodnotou; ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka sa neoceňuje majetok a záväzky reálnou hodnotou a majetok sa neoceňuje metódou vlastného imania,
- účtovanie nákladov a výnosov pri predaji podniku alebo jeho časti ako výnosy z hospodárskej činnosti,
- účtovanie škôd v dôsledku mimoriadnych udalostí ako škody z hospodárskej činnosti,
- v stanovených prípadoch sa neúčtuje o časovom rozlíšení nákladov a výnosov.

Využitie novej, zjednodušenej úpravy si môžeme ilustrovať prostredníctvom Grafu 1. Už v prvý rok zavedenia mikro účtovnej jednotky do legislatívy účtovníctva v Slovenskej republike bolo podľa Registra účtovných závierok 80 729 účtovných závierok zostavených ako účtovná závierka mikro účtovnej jednotky z celkového počtu 180 230 zverejnených účtovných závierok. Pre doplnenie, podľa databáz Štatistického úradu SR v tom čase existovalo 184 258 účtovných jednotiek, z ktorých 145 328 malo menej ako 10 zamestnancov (ostatné veľkostné kritériá ustanovené zákonom o účtovníctve pre mikro účtovné jednotky nie sú Štatistickým úradom SR sledované). Z uvedenej štatistiky vyplýva, že veľkostné kritérium do 10 zamestnancov spĺňa takmer 79 % podnikateľských účtovných jednotiek. Rozdiel medzi celkovým počtom evidovaných účtovných jednotiek podľa Štatistického úradu a počtom účtovných závierok zverejnených prostredníctvom Registra účtovných závierok môže byť spôsobený tým, že nie všetky účtovné jednotky si riadne splnili svoju povinnosť zostaviť a zverejniť účtovnú závierku.

**Graf 1:** Počet účtovných závierok mikro účtovných jednotiek za rok 2014



**Zdroj:** Register účtovných závierok

V nasledujúcej časti sa budeme venovať testovaniu hypotézy, či proklamované zjednodušené a menej administratívne náročné účtovanie a vykazovanie mikro účtovných jednotiek je pravdivé alebo nie. Testovania bude uskutočnené vo zvolenej oblasti – konkrétne účtovanie a vykazovanie časového rozlíšenia, pretože daná oblasť účtovníctva sa často uvádza ako jeden z pozitívnych príkladov zavedenia mikro účtovnej jednotky.

### 3 Results and Discussion

Zavedenie mikro účtovnej jednotky do zákona o účtovníctve vyvolalo potrebu novelizovať niektoré ustanovenia Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, 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“). Všeobecná úprava problematiky časového rozlíšenia nákladov a výnosov, tak ako je stanovená v § 3 ods. 1 zákona o účtovníctve zostala bez zmien: „Účtovná jednotka účtuje a vykazuje účtovné prípady v období, s ktorým časovo a vecne súvisia. Ak túto zásadu nemožno dodržať, účtovná jednotka ich zaúčtuje a vykáže v období, keď sa tieto skutočnosti zistili“ a nebolo zmenené ani znenie § 5 postupov účtovania, avšak zmenili sa Osobitné ustanovenia o postupoch účtovania, kde v § 56 bol doplnený bod 14: „Na účtoch časového rozlíšenia sa neúčtuje, ak ide o nevýznamné sumy výnosov a nákladov a zároveň ide o každoročne sa opakujúce plnenia, napríklad náklady na telefónne poplatky, poplatky za odpad, predplatné“ (Opatrenie o postupoch účtovania, 2014). Mikro účtovná jednotka teda neúčtuje o časovom rozlíšení nákladov a výnosov, ak sú splnené 2 podmienky:

- sumy nákladov a výnosov, ktoré by sa mali časovo rozlišovať sú nevýznamné, a
- uvedené plnenia sa každoročne opakujú.

Významnosť je definovaná v § 17 ods. 9 zákona o účtovníctve nasledovne: „Informácia sa považuje za významnú, ak by jej neuvedenie v účtovnej závierke alebo jej chybné uvedenie v účtovnej závierke mohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie používateľa.“ Keďže významnosť nie je stanovená konkrétne musí každá mikro účtovná jednotka pristupovať k danej problematike individuálne tak, aby neúčtovanie o časovom rozlíšení nemohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie používateľov informácií z účtovnej závierky. (Kubaščíková, 2011)

Od 1. 1. 2015 sa úprava ohľadne časového rozlíšenia zmenila nasledovne: „V mikro účtovných jednotkách nie je potrebné na účte časového rozlíšenia účtovať nevýznamný a stále sa opakujúci účtovný prípad, ktorý sa týka účtovania nákladov a výnosov medzi dvoma účtovnými obdobiami, pričom nejde o účtovný prípad týkajúci sa účtovania dotácií a emisných kvót. Vo veľkých účtovných jednotkách a v malých účtovných jednotkách sa náklady a výnosy časovo rozlišujú. Vo veľkých účtovných jednotkách a v malých účtovných jednotkách nie je potrebné časovo rozlišovať náklady a výnosy, ak ide o nevýznamný a stále sa opakujúci účtovný prípad týkajúci sa časového rozlíšenia nákladov alebo výnosov posledného a prvého mesiaca účtovného obdobia.“ (Opatrenie o postupoch účtovania, 2015)

Na základe uvedených skutočností si môžeme ilustrovať, ako sa od roku 2013 zmenil prístup k účtovaniu časového rozlíšenia na nasledovnom príklade: účtovná jednotka, ktorá má účtovné obdobie kalendárny rok, uzatvorila poisťnú zmluvu na poistenie majetku od 01. 10. 201x na dobu neurčitú, poisťné bolo určené na 120 Eur ročne s ročnou periodicitou úhrady, hradené vopred; túto sumu považujeme za nevýznamnú. Riešenie je znázornené v Tabuľke 1.

**Tabuľka 1** Povinnosť účtovať časové rozlíšenie podľa typu účtovnej jednotky

	2013	2014	2015
<b>Mikro účtovná jednotka</b>	x	nie	nie
<b>Ostatné účtovné jednotky</b>	áno	nie	áno

**Zdroj:** vlastné spracovanie

Vysvetlenie riešenia: v roku 2013 sa ešte v legislatívnej úprave účtovníctva mikro účtovná jednotka nenachádzala. V roku 2014, od kedy je možné účtovať a vykazovať ako mikro účtovná jednotka platila úprava, ktorá umožňovala všetkým účtovným jednotkám o časovom rozlíšení neúčtovať, ak boli splnené dve podmienky: (i) suma nákladov a

výnosov, ktorá sa mala rozlišovať sa pokladala za nevýznamnú a zároveň musela platiť podmienka, že (ii) uvedené plnenia sa každoročne opakujú. Od roku 2015 môže mikro účtovná jednotka neúčtovať o časovom rozlíšení nákladov a výnosov, ak prípad spĺňa tri podmienky, okrem prípadov týkajúcich sa účtovania dotácií a emisných kvót: (i) suma nákladov a výnosov, ktorá sa mala rozlišovať sa pokladá za nevýznamnú, (ii) uvedené plnenia sa opakujú, (iii) ide o účtový prípad, ktorý sa týka len dvoch účtovných období.

Dôležité je upozorniť, že uvedené riešenie platí pri dodržaní premisy opakovania účtovného prípadu v čase, keď sa o danej skutočnosti účtuje. Ak by v nasledujúcom účtovnom období došlo k zániku poistného vzťahu, nemalo by to vplyv na účtovanie v predchádzajúcom období. Ak by však išlo o zmluvný vzťah na dobu určitú – napr. na 6 mesiacov, alebo by šlo o významnú sumu, uvedená výnimka sa nedá použiť a aj mikro účtovná jednotka je povinná o časovom rozlíšení účtovať, pričom v súvahe mikro účtovnej jednotky nie je samostatný riadok, kde sa časové rozlíšenie vykazuje, ale je, vzhľadom na charakter účtovania, súčasťou riadkovej položky ostatných krátkodobých pohľadávok alebo dlhodobých pohľadávok, alebo je súčasťou ostatných krátkodobých záväzkov alebo dlhodobých záväzkov (Máziková et al., 2016).

## 4 Conclusions

Na základe prezentovaných výsledkov môžeme konštatovať, že so vznikom mikro účtovných jednotiek bolo zavedené zjednodušené a menej administratívne náročné účtovanie a vykazovanie v niektorých oblastiach pre mikro účtovné jednotky. Pri skúmaní problematiky časového rozlíšenia nákladov a výnosov v účtovníctve mikro účtovných jednotiek sú v postupoch účtovania zadefinované dôvody, kedy sa o časovom rozlíšení účtovať nemusí – toto rozhodnutie je plne v kompetencii účtovnej jednotky aj vzhľadom na posúdenie významnosti každého takéhoto prípadu.

## Acknowledgments

This article is an output of scientific project VEGA 1/0486/14 "The importance of valuation of transactions between related parties and their impact on entity profit".

## References

- Kubaščíková Z. (2011). Accounting and tax obligations of permanent establishment. In: *Strengthening the competitiveness and economy bonding of historical banat - SCEBB proceedings of international scientific conference*, Belgrade: Megatrend University, pp. 233-236
- Máziková, M. & Mateášová, M. & Ondrušová, L. (2016). *Účtovníctvo podnikateľských subjektov I*. Bratislava: Wolters Kluwer
- Tumpach, M. & Baštinová, A. (2014). Cost and benefit of accounting information in Slovakia: Do we need to redefine relevance? In: *European Financial Systems 2014: proceedings of the 11th International Scientific Conference*, Brno: Masaryk University, pp. 655-676.
- Odporúčanie Európskej komisie 2003/361/EC zo 6. mája 2003 o definícii malých a stredných podnikov.
- Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov, MF SR 2014, 2015, 2016
- Register účtovných závierok, MF SR
- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.
- Štatistický úrad Slovenskej republiky. *Organizačná štatistika*. Retrieved from: <http://www.statistics.sk> Accessed on 10. June 2016.
- Zákon NR SR č. 431/2002 o účtovníctve v znení neskorších predpisov