

Brief of view of Balance sheet and Income statement in Serbian Republic

Vladimír Surový

University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovak Republic
E-mail: vladimir.surovy@euba.sk

Abstract: *The article deals with prescribed form of Balance sheet and Income statement in Serbian Republic. The article shows brief of structure these financial statements. Actual state has compared with forms of financial statements which was prescribed in 2006 and it was in force until 2013. It is some notes relate to if these financial statements are in accord with International financial reporting standards and Decree of European Union.*

Keywords: *Balance sheet, Income statement, Serbian Republic*

JEL codes: M41

1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Finančné výkazy ako sú Súvaha a Výkaz ziskov a strát sú významným zdrojom pre posúdenie finančnej situácie a výkonnosti podnikateľských subjektov. Okrem toho, že poskytujú pohľad na aktuálny stav podnikateľských subjektov sú zdrojom aj pre porovnanie v časovom horizonte a v priestore, t.j. medzi podnikateľskými subjektmi. Napriek tomu, že najmä porovnanie v časom horizonte by bolo oveľa jednoduchšie keby tieto výkazy mali ustálenú formu a obsah, prax si vyžaduje ich zmeny a prispôsobovanie požiadavkám vyplývajúcim z praktickej hospodárskej činnosti. Okrem toho je potreba aby podnikateľské subjekty svoju finančnú situáciu a výkonnosť hodnotili aj v porovnaní s inými subjektmi. Porovnanie v priestore je možné len pokiaľ sú tieto výkazy porovnateľné, t.j. majú totožný obsah. Porovnateľnosť výkazov sa dosahuje aj ich zostavovaním podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania a v súlade so Smernicami Európskej únie v oblasti účtovnej legislatívy. Ako sa dosahujú tieto ciele v Srbskej republike snažíme sa poukázať na príklade Súvahy a Výkazu ziskov a strát.

2 Metodológia a zdrojové údaje

Nakoľko zvolená téma tohto článku je teoretická pri jej riešení bola využitá hlavne metóda opisu a komparácie. Nebolo potrebné využívať matematicko štatistické metódy keďže v problematike, ktorou sa článok zaoberá sa nevyužívajú kvantitatívne veličiny. Zároveň s ohľadom na limitovaný rozsah článku sme uplatnili metódu abstrakcie, t.j. uvádzajú sa hlavne sumárne položky výkazov, ktorými sa zaoberáme nakoľko detailné znázorňovanie elementárnych položiek by presahovalo rozsah článku 5 strán. Údaje alebo skôr prehľady, ktoré sa v článku uvádzajú sú čerpané z predpísaných foriem Súvahy a Výkazu ziskov a strát. Zároveň na komentáre a konštatovania k nim bolo treba poznávať celkové predpisy, ktorých súčasťou sú predpísané formy týchto výkazov, t.j. Zákon o účtovníctve a príslušné opatrenia. Keďže je v článku aj krátka zmienka k týmto výkazom v súvislosti v akej miere sú v súlade s Medzinárodnými štandardami finančného vykazovania a Smernicami Európskej únie v oblasti účtovnej legislatívy, bolo treba preštudovať aj tieto dokumenty nakoľko sa priamo týkajú riešenej problematiky.

3 Výsledky a diskusia

Obsah a rozsah súvahy v Srbskej republike je stanovený predpisom. Na základe článku 26, odsek 1 Zákona o účtovníctve (zverejnený v „Službeni glasnik RS“, broj 62/13), minister financií schválil Opatrenie o obsahu a forme tlačív finančných výkazov pre obchodné spoločnosti, družstvá a podnikateľov (zverejnené v „Službeni glasnik RS“, broj 95/14 i 144/14), ktorým sa v článku 2, odsek 1, predpisujú tlačivá, ktoré sú povinné pri zostavovaní finančných výkazov od roku 2014.

Aktuálne prepísané tlačivo súvahy obsahuje hlavičku a schému súvahy. V hlavičke sa uvádzajú základné údaje o účtovnej jednotke ako sú: názov účtovnej jednotky, sídlo, evidenčné číslo, šifra predmetu činnosti účtovnej jednotky a daňové identifikačné číslo. Schéma súvahy obsahuje sedem stĺpcov, ako je to znázornené v nasledovnej tabuľke:

Tabuľka 1 Súvaha

SÚVAHA
ku dňu _____ 20__ roku

(v tisícoch dinárov)

Skupina účtov, účet	Položka	AOP	Poznámka číslo	Suma		
				Bežné účtovné obdobie	Predchádzajúce účt. obd.	
					Konečný stav ____ 20__.	Začiatkový stav 01.01.20__.
1	2	3	4	5	6	7

Pozn.: Oficiálna mena v Srbskej republike je srbský dinár (RSD), aktuálny kurz k 13.08.2017: 1 € = 111.0976 RSD, 1 RSD = 0.0084 €.

Jednotlivé stĺpce majú nasledovný obsah:
 v stĺpci č. 1 sa uvádza účtovná skupina alebo syntetický účet hlavnej knihy na základe ktorej bola súvaha zostavená,
 v stĺpci č. 2 sa uvádza názov alebo opis súvahovej položky,
 v stĺpci č. 3 sa uvádza číslo položky pre potreby automatického spracovania údajov (AOP)
 v stĺpci č. 4 sa uvádza číslo poznámky k súvahy za účelom ľahšej orientácie pri dávaní do súvislosti s položkou na ktorú sa poznámka vzťahuje a ktorá slovná poznámka je v Poznámkach k Súvahy,
 v stĺpci č. 5 sa uvádza suma položky ku súvahovému dňu bežného účtovného obdobia (napr. 31.12.2014)
 v stĺpci č. 6 sa uvádza suma položky ku súvahovému dňu predchádzajúceho účtovného obdobia (napr. 31.12.2013)
 v stĺpci č. 7 sa uvádzajú údaje v súlade sa aktuálnym Medzinárodným štandardom finančného vykazovania a národným predpisom, len v prípade ak údaje z minulého roka boli upravované. Ak údaje neboli upravované tento stĺpec sa nevypíňa.

Základná štruktúru predpísanej schémy Súvahy má časti aktív a pasív, ako je to znázornené v nasledovnej tabuľke:

Tabuľka 2 Schéma súvahy

Aktíva	Súvaha	Pasíva
A) Pohľadávky za upísané vlastné imanie	A) Vlastné imanie	
B) Neobežný majetok	B) Dlhodobé rezervy a dlhodobé záväzky	
V) Odložené daňové pohľadávky	V) Odložené daňové záväzky	
G) Obežný majetok	G) Krátkodobé záväzky	

	D) Strata nad výšku vlastného imania
D) Celkové aktíva (prevádzkové aktíva)	Ď) Celkové pasíva (prevádzkové pasíva)
Ď) Aktíva, ktoré neslúžia priamo na prevádzkovú činnosť (napr. podnikové byty, rekreačné zariadenia)	E) Pasíva, ktoré neslúžia priamo na prevádzkovú činnosť

Keď ide o predpísanú formu súvahy možno konštatovať, že ide o tzv. horizontálnu alebo účtovnú formu.

Aktíva sú rozčlenené do štyroch skupín (Pohľadávky za upísané vlastné imanie, Neobežný majetok, Odložené daňové pohľadávky a Obežný majetok). Spôsob členenia aktív a poradie jednotlivých skupín aktív, nie je v súlade s platným Medzinárodným štandardom 1 – Prezentácia účtovnej závierky, na ktorý sa odvoláva zákonodarca. Taktiež nie je ani v súlade so Smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov.

Pasíva sú rozčlenené spôsobom, že obsahujú päť skupín (Vlastné imanie, Dlhodobé rezervy a dlhodobé záväzky, Odložené daňové záväzky, Krátkodobé záväzky, Strata nad výšku vlastného imania). Podobne ako pri aktívach, možno konštatovať, že zákonodarca prepísal originálne členenie a poradie, ktoré nie je v súlade s Medzinárodným štandardom 1 – Prezentácia účtovnej závierky, na ktorý sa odvoláva zákonodarca. Taktiež nie je ani v súlade ani s Smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov.

Prichádzame k záveru, že predpísanú štruktúru aktív a pasív nemožno hodnotiť ako vhodnú napriek jej originalite. Takýto záver vyplýva z toho, že pri tvorbe a následnom schvaľovaní nového Zákona o účtovníctve bol stanovený cieľ zosúladiť s Medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania pre podniky určitej právnej formy a veľkosti a taktiež aj so smernicami Európskej únie. Preto možno tvrdiť, že aktuálna predpísaná štruktúra súvahy je krok dozadu v porovnaní s dosiahnutými harmonizačnými procesmi s predpismi Európskej únie v období od 1989 do roku 2002 ako aj dosiahnutú úroveň harmonizácie s Medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania v období od 2002 do roku 2013.

Stojí za zmienku že aktuálna predpísaná štruktúra súvahy obsahuje 72 položky aktív a 65 položiek pasív, t.j. celkovo 137 položiek. Predpísaná štruktúra z roku 2006, mala celkovo 50 položiek, z čoho bolo 25 položiek aktíva a 25 položiek pasív. Takáto zmena v počte položiek, t.j. podrobnejšie členenie v súčasnosti oproti roku 2006 si vyžaduje pre potreby finančnej analýzy, zlučovanie niektorých položiek za účelom dosiahnutia úplných a homogénnych informácií.

Podobne ako v prípade formy a obsahu predpísanej súvahy, aj predpísanou schémou Výkazu ziskov a strát mali byť dosiahnuté dva ciele. Obidva tieto ciele boli uvedené v návrhu s odvodnením, nového Zákona o účtovníctve z roku 2013. Prvý rozhodnutie zákonodarcov na možnosť priamej aplikácie Medzinárodných štandardov finančného vykazovania a najmä Medzinárodného štandardu pre malé a stredné podniky. Druhý proklamovaný cieľ je zosúladiť národné predpisy so smernicami Európskej únie. Tieto ciele vychádzajú z globalizačných procesov, ktoré požadujú uplatňovanie Medzinárodných štandardov vykazovania pre podniky určitej formy a veľkosti. Zároveň, prístupové procesy k Európskej únii vyžadujú harmonizáciu finančného vykazovania transponovaním účtovných smerníc do národnej legislatívy, pre podniky ktoré nemajú povinnosť uplatňovať Medzinárodné štandardy finančného vykazovania.

Schéma Výkazu ziskov a strát je predpísaná Opatrením o obsahu a forme tlačív finančných výkazov pre obchodné spoločnosti, družstvá a podnikateľov (zverejnené v „Službeni glasnik RS“, broj 95/14). Tlačivo obsahuje hlavičku a schému Výkazu ziskov

a strát. V hlavičke sa uvádzajú základné údaje o účtovnej jednotke ako sú: názov účtovnej jednotky, sídlo, evidenčné číslo, šifra predmetu činnosti účtovnej jednotky a daňové identifikačné číslo. Schéma súvahy obsahuje šesť stĺpcov, ako je to znázornené v nasledovnej tabuľke:

Tabuľka 3 Výkaz ziskov a strát

VÝKAZ ZISKOV A STRÁT
Obdobie od _____ do 20__ roku

(v tisícoch dinárov)

Skupina účtov, účet	Položka	AOP	Poznámka číslo	Suma	
				Bežné účtovné obdobie	Predchádzajúce Účt. obd.
1	2	3	4	5	6

Pozn.: Oficiálna mena v Srbskej republike je srbský dinár (RSD), aktuálny kurz k 13.08.2017: 1 € = 111.0976 RSD, 1 RSD = 0.0084 €.

Jednotlivé stĺpce majú nasledovný obsah:
 v stĺpci č. 1 sa uvádza účtová skupina alebo syntetický účet hlavnej knihy na základe ktorej bol Výkaz ziskov a strát zostavený,
 v stĺpci č. 2 sa uvádza názov alebo opis položky Výkazu ziskov a strát,
 v stĺpci č. 3 sa uvádza číslo položky pre potreby automatického spracovania údajov (AOP)
 v stĺpci č. 4 sa uvádza číslo poznámky k Výkazu ziskov a strát za účelom ľahšej orientácie pri dávaní do súvislosti s položkou na ktorú sa poznámka vzťahuje a ktorá slovná poznámka je v Poznámkach k Výkazu ziskov a strát,
 v stĺpci č. 5 a 6 sa uvádzajú sumy položiek Výkazu ziskov a strát a to za bežné účtovné obdobie a predchádzajúce účtovné obdobie.

Základná štruktúru predpísanej schémy Výkazu ziskov a strát je znázornená v nasledovnej tabuľke:

Tabuľka 4 Štruktúra Výkazu ziskov a strát

A) Výnosy z hospodárskej činnosti
B) Náklady z hospodárskej činnosti
V) Zisk z hospodárskej činnosti
G) Strata z hospodárskej činnosti
D) Výnosy z finančnej činnosti
Ď) Náklady z finančnej činnosti
E) Zisk z finančnej činnosti
Ž) Strata z finančnej činnosti
Z) Výnosy z precenenia ostatného majetku, ktorý sa vykazuje vo „fiar value“ prostredníctvom Výkazu ziskov a strát
I) Náklady z precenenia ostatného majetku, ktorý sa vykazuje vo „fiar value“ prostredníctvom Výkazu ziskov a strát
J) Ostatné výnosy
K) Ostatné náklady
L) Zisk z bežnej činnosti pred zdanením
Ľ) Strata z bežnej činnosti pred zdanením
M) Netto zisk z celkovej činnosti, ktorý sa zadržiava, efekty zmien účtovnej politiky, korekcie chýb z predchádzajúcich období
N) Netto strata z celkovej činnosti, ktorý sa zadržiava, efekty zmien účtovnej politiky,

korekcie chýb z predchádzajúcich období
Ň) Zisk pred zdanením
O) Strata pred zdanením
P) Daň zo zisku
R) Vyplatené osobné príjmy zamestnávateľom
S) Netto zisk
T) Netto strata

Keď ide o predpísanú formu Výkazu ziskov a strát možno konštatovať, že ide o tzv. finančnú alebo vertikálnu formu. Osobitnou výhodou tejto formy je že umožňuje zisťovanie výsledku na viacerých úrovniach a to: výsledok z hospodárskej činnosti, z finančnej činnosti, výsledok pred zdanením, netto výsledok. Chýbajú niektoré medzi výsledky, napr. výsledok z rozdielu ostaných výnosov a nákladov. Keď ide o počet sumarizujúcich položiek Výkazu ziskov a strát možno povedať, že je relatívne veľký (celkovo 21, ktoré sú označené písmenami azbuky od písmena A po písmeno T). Celkový počet elementárnych položiek Výkazu ziskov a strát je 69. V porovnaní z predchádzajúcim Výkazom ziskov a strát z roku 2006 ide o nárast elementárnych a sumarizujúcich položiek. Schéma z roku 2006 obsahovala celkovo 34 elementárnych položiek zoskupených do 10 sumarizujúcich položiek.

Záver

V závere tvrdíme, že napriek originálnemu prístupu v predpísanej forme Súvahy a Výkazu ziskov a strát, platnej od roku 2014 v Srbskej republike neprišlo k približovaniu sa týchto výkazov s požiadavkami s medzinárodnou úpravou. Okrem toho počet položiek aj v Súvahy aj Výkazu ziskov a strát oproti foriem predpísaných v roku 2006 s platnosťou do 2013 vrátane, sa zdvojnásobil. Sme názoru, že napriek tomu že väčší počet položiek poskytuje detailnejší prehľad a viacej informácii, zároveň si pre potreby najmä finančnej analýzy a komparácie v priestore vyžaduje sumarizovanie položiek čo si vyžaduje ďalšie administratívne postupy, ktoré zvyšujú náklady na analýzu a komparáciu.

Literárne zdroje a iné odkazy

„Službeni glasnik RS“, broj 62/13

„Službeni glasnik RS“, broj 95/14 i 144/14

Republika Srbija, Minstarstvo financija (2017): Retrieved from: http://www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?&id=6541&change_lang=ls

Farkaš, R.: Nová účtovná smernica Európskej únie. Bratislava: KPMG Slovensko s. s r.o., 2013