

V ďalšom vývoji účtovníctva sa do neho zanašajú aj iné pravdepodobnostné prvky, ktoré vyplývajú z potreby *časovo rozlišovať náklady a výdavky* v kratších zúčtovacích obdobiach. Týmto sa malo čeliť nepravidelnostiam a nerovnomernostiam vzniku nákladov a výdavkov. Jednou z úloh účtovníctva v tomto období bolo zistenie hodnoty výroby v tom ktorom období. Túto úlohu účtovníctvo poskytovalo vo výslednej kalkulácii nákladov na jednotlivé výrobky. „*Takto zostavená výsledná kalkulácia nákladov začala byť vlastne aj predbežnou kalkuláciou ako nevyhnutný podklad pre cenovú tvorbu a cenovú politiku vôbec.*“¹²⁵ Takto zostavená kalkulácia sa však používala bez nadväznosti na používané informačné systémy. V účtovníctve sa žiadnym spôsobom nevyužívala, bola však dobrým začiatkom pre novovznikajúci systém informácií – *kalkuláciu*.

Rozvojom výroby sa účtovníctvo muselo vysporiadať s novým problémom, ktorým bol nárast výroby a to nie len čo sa týka objemu výroby ale aj početnosti vyrábaných výkonov, t. j. sortimentu výroby. V komplikovanejších výrobných procesoch sa začali organizovať osobitné činnosti, ktoré vo väčšine prípadov mali pomocnú funkciu. Novou úlohou účtovníctva bolo reagovať na zmenené technologické a organizačné podmienky výroby. Naďalej účtovníctvo zostávalo pri účtovaní a kalkulácii skutočných nákladov. „*V metodike účtovania sa zmenené podmienky prejavovali v presúvaní skutočných nákladov pomocných činností na hlavné činnosti a v rámci nich na podnikové výkony.*“¹²⁶ Uplatňované postupy v účtovníctve boli komplikované a informácie, ktoré poskytovali, boli často nepresné.

Problémom účtovania a kalkulácií však neboli prvotné ale *druhotné náklady*. V tomto období vznikalo niekoľko metód rozdeľovania účtovania a kalkulácie druhotných nákladov na nositeľa nákladov na báze skutočných nákladov. Medzi tieto metódy patrili:¹²⁷

- metóda rozdeľovania druhotných nákladov pomocou lineárnych rovníc,
- metóda VPO (výkaz prevádzkového odpočtu).

Vedenie účtovníctva (vrátane zostavovania kalkulácií) v skutočných nákladoch malo vážne nedostatky a preto bolo terčom ostrej kritiky. Boli to najmä tieto nedostatky:¹²⁸

- neumožňovali kontrolu vynakladania nákladov podľa nákladových druhov, miesta ich vzniku, činností ani podľa nositeľa nákladov, pričom bez porovnávania s predpokladanými nákladmi nie je možné podávať informácie o výške a primeranosti jednotlivých nákladov,
- neumožňovali zisťovať vplyv rôznych faktorov na výšku a druhy nákladov, a tým účtovníctvo neposkytovalo žiadne informácie o hospodárnosti vynakladania nákladov,
- výška nákladov v jednotlivých obdobiach bola dosť odlišná, pričom účtovníctvo neposkytovalo informácie o príčinách odchýlok,
- v mnohých prípadoch bolo veľmi ťažké stanoviť výšku skutočných nákladov, a preto sa v účtovníctve začínajú používať zjednodušené postupy (napr. priemerná skutočná obstarávacia cena a pod.), ktoré však už nemajú charakter pravých skutočných obstarávacích nákladov,

¹²⁵ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str.6.

¹²⁶ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str.7.

¹²⁷ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str.8

¹²⁸ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str. 9-10

- nebolo možné eliminovať faktory, vplývajúce na výšku nákladov.

Na odstránenie týchto nedostatkov sa do účtovníctva na zúčtovanie vnútropodnikových výkonov zaviedli pevné zúčtovacie ceny, ktoré sa tvorili spravidla ako priemer skutočných nákladov minulých období. Zavedením pevných zúčtovacích cien sa výrazne zrýchliło a zjednodušilo vnútropodnikové zúčtovanie.

Ďalším krokom vo vývoji účtovníctva bolo rozdelenie podniku pre potreby kalkulácií na organizačné časti, resp. strediská pre kontrolu vnútropodnikovej hospodárnosti. Týmto sa začali náklady v účtovníctve členíť podľa zodpovednosti a samozrejme aj podľa miesta ich vzniku, čím sa zefektívnila kontrola hospodárnosti na jednotlivých strediskách.¹²⁹

Výrazným impulzom pre rozvoj kalkulácií bolo *zavedenie úkolovej mzdy*, ktorá sa podstatne presnejšie dala určiť na jednotku výkonu. Ďalším vývojovým krokom je, že predkalkulovaná, t. j. plánovaná spotreba materiálu a času na jednotku výkonu sa začala oceňovať pevnými zúčtovacími cenami, ktoré sa začali využívať aj v účtovníctve. Pri používaní tejto metódy sa ukázalo, že používanie výslednej kalkulácie nie je vhodným ani účinným prostriedkom kontroly vnútropodnikovej hospodárnosti. Dôležitosť a významnosť tohto cieľa sa postupne začala presúvať na predbežnú kalkuláciu. Slabinou tejto metódy však boli nepriame resp. *režijné náklady*, ktoré sa kalkulovali na základe percentuálnych prirážok, ktoré boli vypočítané z priemerov minulých období. Keďže išlo o relatívnu veličinu často dochádzalo k nepresnostiam, ktoré sa plynutím času podarilo odstrániť používaním korigovaných priemerov na rozdiel od aritmetických priemerov používaných v minulosti. Zostavenie výslednej kalkulácie bolo v tomto období časovo náročné, čo viedlo k úvahám či je potrebné rozpočítavať režijné náklady v každom zúčtovacom období na jednotlivých nositeľov nákladov t.j. na podnikové výkony.

Zavedenie *normálových kalkulácií* znamenalo výrazné zjednodušenie a zrýchlenie ich zostavenia. Pri tejto metóde sa podobne ako pri priamych nákladoch začali pri kalkulácií režijných nákladov používať náklady, ktoré mali dlhodobejšiu platnosť a označovali sa ako normálové náklady, ktoré sa vypočítali ako priemerné náklady minulých výsledných období, aktualizované o tie vplyvy, ktoré boli pre budúcnosť už známe, že vzniknú.¹³⁰ Normálová kalkulácia začala v praxi podnikov vytláčať výslednú kalkuláciu nákladov. Režijné náklady sa predkalkulávali na dlhšie obdobie a kontrola ich vzniku a primeranosti sa preniesla na účtovníctvo, v rámci ktorého sa kontrolovalo ich plnenie. Ak nastali v určitom období výraznejšie odchýlky, znamenalo to, že pri stanovení normálových nákladov sa nezohľadnili všetky skutočnosti a museli sa znovu prehodnotiť.

Ďalším vývojovým krokom pri využití nákladov pri riadení podnikov bolo zahrnutie stupňa využitia podnikových kapacít do kalkulácie. Takto zostavená kalkulácia sa označovala ako *normálová flexibilná kalkulácia*. Náklady sa rozdelili na proporcionálne náklady, ktoré súviseli predovšetkým s výkyvmi v zamestnanosti a fixné náklady, ktorých vznik ovplyvňovali iné faktory.¹³¹

¹²⁹ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str. 11

¹³⁰ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str. 18

¹³¹ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str. 20

Po prvej svetovej vojne nastalo zdokonalenie riadenia podnikov zavedením *podnikového plánu*, ktorý ako prvý zostavil H.L.Gantt. Nevyhnutnou súčasťou plánovania bolo aj *rozpočtovníctvo*, ktoré bolo účinné len ak sa náklady rozpočtovali a následne aj účtovali podľa miesta ich vzniku. Zistené odchýlky boli veľmi cennými informáciami pri riadení podniku. Plánovanie nákladov sa tak stalo systémom, ktorého jedným z produktov je *plánová kalkulácia* ako jedna z foriem predbežnej kalkulácie. Plán nákladov sa v podnikoch stával ústrednou osou celkového podnikového plánu a zároveň bol kľúčovým nástrojom pri výpočte plánovaného zisku.¹³²

Dodatočné zisťovanie nákladov podľa organizačných útvarov bolo pre podnikové riadenie veľmi málo účinné, a preto sa vypracovali metódy, ktoré by umožňovali nie len následnú ale aj *bežnú kontrolu nákladov*. Prvou takouto metódou bola metóda *Estimated Cost System (ECS)*, ktorej podstatou bolo, že vopred vypočítané predkalkulované náklady sa zabudovávajú ako súčasť výsledných nákladov, ktoré sa sledujú v účtovníctve podľa jednotlivých organizačných útvarov. Presnejšou metódou, ktorá vznikla na základoch metódy ECS je metóda *Standard Cost System (Standard Cost Accounting)*, ktorá „zjemnila“ predchádzajúcu metódu predovšetkým v používaní presných technických výpočtov na zistenie predbežných (štandardných) nákladov.¹³³

Každá z uvedených metód mala svoje výhody ale aj nevýhody. Ich nedostatky začali vystupovať do popredia predovšetkým v období, keď sa náklady začali triediť na variabilné a fixné. Výrazným prelomom bola teória *hraničných nákladov*, ktorú vypracoval prof. E. Schmalenbach. Do hospodárskej praxe sa dostala predovšetkým v USA a v Anglicku pomocou metód *Direct Costing*, resp. *Marginal Costing*. Na základoch metódy hraničných nákladov vypracoval prof. K. Mellerovicz vypracoval teóriu *optimálneho bodu nákladov*, ktorá hovorí o využití optimálnej kapacity podniku.¹³⁴ Spomínané metódy môžeme považovať za základy manažérskeho účtovníctva.

Na vývoj účtovníctva v našich podmienkach po druhej svetovej vojne mal veľký vplyv *zákon č.116 z roku 1946 o jednotnej organizácii podnikového počtovníctva*, ktorý určoval základné zložky podnikového počtovníctva (finančné účtovníctvo, prevádzkové účtovníctvo, kalkulácia, podniková štatistika, rozpočtovníctvo). Na tento zákon následne nadviazalo niekoľko právnych noriem. Medzi najvýznamnejšie patrili vládne nariadenie č. 205/1946 Zb., ktorým boli stanovené jednotné účtovné zásady a vyhláška Generálneho sekretariátu Hospodárskej rady č. 954/1947 Ú.I.I., ktorá obsahovala záväzné smernice pre prevádzkové účtovníctvo.¹³⁵ Táto sústava bola dvojkruhovým účtovníctvom a platila v rokoch 1947 – 1952. V oblasti využitia nákladov a výnosov pri riadení podnikov sa využívali v tomto období tri metódy:¹³⁶

1. metóda SPH – socialistického podnikového hospodárstva,
2. metóda ÚSÚ – úplného strediskového účtovníctva,
3. metóda PS – presného strojárstva.

¹³² TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str. 22

¹³³ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str. 23

¹³⁴ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str. 28

¹³⁵ SOUKUPOVÁ, B- ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: *Účetníctvo*. Bratislava: IURA EDITION, 2004, str. 37.

¹³⁶ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str. 38

Od roku 1953 sa prešlo podľa vzoru Sovietskeho zväzu na *Sústavu národohospodárskej evidencie*, ktorú tvorili tieto odbory:¹³⁷

- účtovná evidencia,
- operatívno – technická evidencia,
- štatistika

Od roku 1966 sa účtovníctvo stalo súčasťou novo vznikajúcej *jednotnej sústavy sociálnoekonomických informácií*. Od 1.1.1966 bola vydaná jednotná účtová osnova, smernice k nej ako aj pravidlá pre vedenie vnútropodnikového účtovníctva. Účtovníctvo bolo rozdelené na dva okruhy:¹³⁸

- základné účtovníctvo,
- vnútropodnikové účtovníctvo.

Zabezpečilo sa s ňou oddelenie výsledkových účtov od súvahových účtov ako aj striktné používanie podvojného účtovného zápisu. Vnútropodnikové účtovníctvo nemalo striktné vymedzené pravidlá, iba sa odporúčali metódy jeho vedenia.

Vývoj účtovníctva po roku 1970 nepriniesol už žiadne zásadné reorganizačné zmeny až do roku 1992, ktoré boli vyvolané zmenou politického systému.

Účtovníctvo v podmienkach globalizácie musí reagovať na vývoj nielen v národnom ale aj v medzinárodnom meradle. Prebiehajúca globalizácia ekonomík si vyžiadala aj *harmonizáciu účtovníctva* v medzinárodnom meradle. „*Cieľom harmonizácie účtovníctva je dosiahnuť ekvivalentnosť (rovnocennosť) informácií poskytovaných účtovníctvom v záujme ich porovnateľnosti. Smery, ktorými sa harmonizácia úprav účtovníctva európskych krajín uskutočňuje, sú:*“¹³⁹

- harmonizácia v rámci Európskej únie – aplikáciou smerníc Rady Európskej únie,
- harmonizácia aplikáciou Medzinárodných štandardov finančného vykazovania - IFRS,
- harmonizácia aplikáciou amerických všeobecne uznávaných účtovných zásad – US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)

Pre harmonizáciu účtovníctva v medzinárodnom kontexte je prvoradá úprava účtovnej závierky, nakoľko práve účtovná závierka je nositeľmi informácií o podniku, ktoré slúžia ako základňa pre rozhodovanie používateľov týchto informácií. Až následne sa týmto požiadavkám prispôsobuje aj bežné účtovníctvo.

Dodržiavaním základných predpokladov, zásad a princípov, ktoré sú deklarované v nadnárodnej úprave účtovníctva, sa zabezpečuje vysoká vypovedacia schopnosť účtovnej závierky a tým zabezpečujú dôveryhodné informácie nie len pre externých ale aj interných používateľov informácií.

Do slovenskej právnej úpravy účtovníctva, ako členského štátu Európskej únie, sa v prvom rade museli aplikovať požiadavky kladené Smernicami Rady Európskej únie. Do zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a následne do opatrení MF SR sú aplikované aj požiadavky IFRS, avšak nie v ich celom zábere. Slovenská právna

¹³⁷ SOUKUPOVÁ, B- ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: *Účtovníctvo*. Bratislava: IURA EDITION, 2004, str. 37

¹³⁸ SOUKUPOVÁ, B- ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: *Účtovníctvo*. Bratislava: IURA EDITION, 2004, str. 38.

¹³⁹ SOUKUPOVÁ, B- ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: *Účtovníctvo*. Bratislava: IURA EDITION, 2004, str. 39

úprava účtovníctva však pre vybrané účtovné jednotky ukladá povinnosť, zostavenia ich účtovnej závierky v súlade s požiadavkami IFRS.

Moderné poňatie účtovníctva sa musí vysporiadať aj s ďalším fenoménom, ktorý sa objavil v posledných desaťročiach, a tým je odlišný záujem manažérov a vlastníkov podnikov. Pokiaľ manažérom podnikov by malo ísť predovšetkým o zachovanie nepretržitej činnosti podniku, ktorej by mali podriaďovať všetky kroky finančného riadenia, záujem vlastníkov je dosahovanie maximálneho zisku zo svojej investície. Tento „ekonomický paradox“, že vlastníkom nemusí ísť v prvom rade o zachovanie činnosti podniku (začiatkom 20. storočia boli vlastníci aj manažérmi a ich snahou bolo práve zachovanie nepretržitej činnosti podniku ako prvoradého cieľa) kladie účtovníctvu nové úlohy eliminácie rizík a neistôt plynúcich napr. z dôsledku rozdeľovania fiktívnych ziskov, uplatňovaním zásady opatrnosti, verného a pravdivého obrazu a pod. V neposlednom rade účtovníctvo muselo reagovať na prudko sa rozvíjajúci finančný trh a jeho nástroje, ktorými sú cenné papiere, deriváty a pod., aby poskytovalo užitočné informácie pre riadenie podniku.

Abstrakt:

Riziko a neistota sa v ekonomických teóriách zobrazovali už v stredoveku. Vývojom ekonomických teórií sa menil aj pohľad na pojem riziko a neistota. Účtovníctvo na túto skutočnosť reagovalo podľa potrieb ekonómov a v jednotlivých vývojových etapách sa viac menej venovalo aj nachádzaniu nástrojov, ktoré by dokázali riziko a neistotu identifikovať a následne aj eliminovať.

Kľúčová slova: eliminácie, riziko, neistota, účtovníctvo

JEL klasifikácia: M 41

Summary:

Content of this article focuses on the characteristics of different kinds of financial risks, their reflection in accounting, risk prevention and risk elimination in accordance to national and international accounting adjustment.

Key words: elimination, risk, uncertainty, accounting

Použitá literatúra

- [1] SOUKUPOVÁ, B.- ŠLOSÁROVÁ, A.- BAŠTINCOVÁ, A.: Účtovníctvo. Druhé, prepracované vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2004.
- [2] ŠURANOVÁ, Z. – SAXUNOVÁ, D. – KRIŠTOFÍK, P.: *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IAS/IFRS I. diel.* Banská Bystrica, Fakulta financií UMB v Banskej Bystrici, 2004
- [3] TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov.* Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969
- [4] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [5] <http://www.finance.gov.sk>

Kontakt:

Marek Szász, Ing., PhD., Katedra účetnictví a auditorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 766, marekszasz@zoznam.sk

Renata Szászová, Ing., PhD., Katedra účetnictví a auditorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 766, renataszaszova@gmail.com