

Cieľom tohto pojednania je poukázať z pohľadu slovenskej právnej úpravy na tento aspekt inventarizácie. Vyššie spomenuté rozdiely vyplývajúce z úpravy ocenenia majetku a záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka sa neposudzujú ako inventarizačné rozdiely.

Inventarizačný rozdiel zaúčtuje účtovná jednotka do účtovného obdobia, za ktoré sa inventarizáciou overuje stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov.

Z dikcie zákona teda vyplýva, že

- o inventarizačnom rozdieli uvažujeme v prípade nesúlady medzi skutočnosťou a účtovným stavom, ktorý nemožno preukázať účtovným záznamom a
- o inventarizačných rozdieloch sa uvažuje pri majetku, záväzkoch a rozdieli majetku a záväzkov.

Podľa nášho názoru, je prvá z týchto podmienok stanovená nelogicky, lebo napr. i inventúrny súpis, inventarizačný zápis je účtovný záznam, ktorým možno preukázať (resp. sa i preukazuje) existujúci rozdiel. Možno skôr predpokladať, že by malo ísť o taký rozdiel, ktorý nie je možné preukázať už existujúcim účtovným záznamom (dokladom) a vytvorenie nového účtovného záznamu je práve tým informačným zdrojom, ktorým by sa rozdiel preukázal. Keď potom pozrieme napr. na text postupov účtovania pre podnikateľov, vidíme, že tu naopak, napr. za inventarizačné rozdiely zásob sa považujú také rozdiely, ak je pri nich preukázateľné, že došlo k chybnému účtovaniu ich vyskladnenia. Ak je niečo preukázateľné, tak určite existuje o tom účtovný záznam. Z uvedeného dôvodu, v takýchto prípadoch, by sa nemalo jednať o účtovanie inventarizačného rozdielu, ale o odstránenie chýb. Základom vysporiadania inventarizačných rozdielov je teda podľa nášho názoru vytvorenie účtovného záznamu (dokladu), ktorým sa dokumentujú rozdiely medzi skutočným a účtovným stavom

O manko ide ak skutočný (inventúrny) stav nižší ako účtovný stav. Tu si treba uvedomiť, že ak sa jedná o manko na majetku, bude sa v princípe účtovať (odhliadnuc od výnimiek na účet 549 - Manká a škody (stana MD). Ak by ale išlo o manko záväzkov, potom by sa tento rozdiel musel účtovať na účet 648 - Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti (strana D).

Pri manku, ako vyplýva zo zákona ([1] §30, odsek 5, bod a), ide o kladný rozdiel inventúrneho a účtovného stavu majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov. Ten sa ale podľa povahy, musí zaúčtovať do nákladov alebo do výnosov. Tento fakt, aby manko bolo vykázané vo výnosoch pôsobí kuriózne. Podobne je tomu i u inventarizačných prebytkov ([1] §30, odsek 5, bod b), ktoré sa budú účtovať do výnosov, ale pri záväzkoch naopak do nákladov.

Základnou je v tejto súvislosti otázka: Je manko v princípe to, čo účtujeme na účet nákladov, alebo manko je kladný rozdiel medzi účtovným stavom a skutočným stavom majetku, záväzku alebo vlastného imania? Tu vidieť logický rozpor medzi vymedzením pojmov manko a prebytok a ich účtovaním.

Práve mankám z aspektu výnosov a prebytkom z aspektu nákladov naše vykonávacie účtovné predpisy ([3]) vôbec nevenujú pozornosť.

I keď v reálnom živote sa takéto prípady vyskytujú (a ani zákon o účtovníctve ich nevyklučuje), postupy účtovania sa orientujú na manká a prebytky iba v súvislosti s majetkom.

Takto je i manko zadefinované v §26 ods. 6 zákona 431/2002 Z. z. o účetnictve ako "inventarizáciou zistené odcudzenie alebo zistená strata majetku".⁵⁷

Túto nevyváženosť v účtovnej legislatíve možno doplniť i citáciami z osobitných ustanovení postupov účtovania podnikateľov:

- "Na ťarchu účtu 549 - Manká a škody sa účtujú manká a škody na dlhodobom majetku, manko nakúpených zásob ako aj zásob vlastnej výroby. Ak sa rozhodne o zrušení prác na príprave alebo rozostavaní obstarávaného dlhodobého majetku (zmarené investície), sumy vzťahujúce sa na tento účtovný prípad a účtované na účte 041 - Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku a na účte 042 - Obstaranie dlhodobého hmotného majetku sa odpíšu na ťarchu účtu 549 - Manká a škody, a to v deň rozhodnutia o zrušení prác na obstarávaní dlhodobého majetku, ak ide o škodu. V ostatných prípadoch sa zaúčtujú na účte 548 - Ostatné náklady na hospodársku činnosť. Na tomto účte sa neúčtuje úbytok zásob do výšky stanovenej normy prirodzených úbytkov. Tie sa účtujú podľa charakteru na ťarchu účtu 501 - Spotreba materiálu, 504 - Predaný tovar alebo na ťarchu príslušného účtu účtovej skupiny 61 - Zmena stavu vnútroorganizačných zásob. Nutné porážky zvierat sa účtujú ako predaj zvierat, a to aj v prípade, ak nie sú dosiahnuté tržby."⁵⁸

- "V prospech účtu 648 - Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti sa účtujú výnosy neuvedené na predchádzajúcich účtoch, ktoré majú vzťah k hospodárskej činnosti účtovnej jednotky. Na tomto účte sa účtuje bezodplatne nadobudnutý majetok so súvzťažným zápisom na ťarchu vecne príslušného účtu majetku, ak sa podľa tohto opatrenia neúčtuje inak. Účtujú sa tu aj nároky na náhradu škody alebo majetku voči zodpovednej osobe a voči poisťovni v dôsledku poistných udalostí so súvzťažným zápisom na ťarchu účtu 378 - Iné pohľadávky. Účtujú sa tu aj inventarizačné rozdiely podľa § 43."⁵⁹

Takýto stav možno do určitej miery považovať za prirodzený, lebo inventarizačné rozdiely vznikajú z dôvodu reálnej manipulácie s majetkom (finančným majetkom, zásobami, dlhodobým hmotným majetkom), čo nemôžeme tvrdiť o záväzkoch, vlastnom imaní (prípadne ani o pohľadávkach). Potom sa nám môže zdať, že inventarizačné rozdiely prichádzajú do úvahy práve iba u majetku. Prax ale ukazuje, aj keď by to tak nemalo byť, že môžu vzniknúť i u záväzkov a pohľadávok (zistený rozdiel sa napriek všetkým snahám nedarí preukázať účtovným záznamom⁶⁰).

Napriek tomu, že zákon [1] uvažuje s inventarizačnými rozdielmi u všetkých zložiek súvahy, i skúsenosti hospodárskej praxe to potvrdzujú, myslíme si, že ak sa vykáže pri záväzkoch a vlastnom imaní rozdiel inventúrneho a účtovného stavu, nepôjde o "skutočný" inventarizačný rozdiel, ale skôr o signál toho, že treba hľadať a odstrániť v účtovných záznamoch chybu (chyby).⁶¹ Aj z tohoto dôvodu je veľmi dôležité vykonávať inventarizáciu periodicky, vždy pred uzatvorením účtovných kníh.⁶² Vhodnejšie bude vykonávať tieto

⁵⁷ Na účely tohoto zákona sa škodou na majetku rozumie neodstrániteľné poškodenie, zničenie, odcudzenie alebo strata majetku.

⁵⁸ § 68 odsek 8 postupov účtovania podnikateľov

⁵⁹ § 78 odsek 4 postupov účtovania podnikateľov; § 43 postupov účtovania pojednáva o účtovaní zásob - poznámka F.M.

⁶⁰ skôr "existujúcim účtovným záznamom"

⁶¹ Tento názor je prezentovaný i v odbornej literatúre, avšak iba vo vzťahu k vlastnému imaniu.

⁶² Je dokázané, že napr. inventarizovať záväzky (podobne i pohľadávky), práve z dôvodu, aby sa v budúcnosti neobjavovali neidentifikovateľné rozdiely medzi účtovným a skutočným stavom, je vhodné v kratších

kontroly s vyššou frekvenciou, lebo hľadané chyby by mali byť identifikované a odstránené, čím skôr, minimálne ale ešte v rámci spracovania účtovníctva bežného účtovného obdobia.

Abstrakt

Inventarizáciou sa zabezpečuje vykázanie skutočného stavu majetku, záväzkov a vlastného imania (verný a pravdivý obraz). Za tým účelom je potrebné zistiť a vysporiadať (zaúčtovať) inventarizačné rozdiely. Cieľom príspevku je poukázať na nekomplexný prístup slovenskej účtovnej legislatívy k identifikácii a účtovaniu inventarizačných rozdielov.

Kľúčová slova: inventarizačné rozdiely, manko, prebytok

Summary

Stocktaking ensures the real presentation of the assets, liabilities and equity (true and fair view). For this purpose it is necessary to identify and to book the stocktaking differences. The article points out that Slovak accounting legislation is not enough systematic in regard to identification and accounting of the stocktaking differences.

Key words: Stocktaking differences, deficit, surplus

JEL klasifikácia: M41

Použité zdroje:

- [1] Zákon 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení platnom k 1.1.2010
- [2] Mázik J. a kol.: Účtovníctvo I. Bratislava: Súvaha, 2004. str. 452, ISBN 80-88727-76-6
- [3] Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorými sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení platnom k 1.1.2010 ("postupy účtovania podnikateľov")

Kontakt

František Maděra, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemská cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 1295 111, mader@euba.sk

KLÍČOVÁ SPECIFIKA CONTROLLINGU V NEVLÁDNÍCH NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍCH⁶³

Key specifics of controlling in non-governmental organizations

Ondřej Matyáš

Úvod

Tvrzení, že controlling organizace může fungovat pouze tehdy, je-li takzvaně „šitý na míru“, určitě není nijak nové ani překvapivé. Valná většina knih a článků o controllingu nikdy neopomene zmínit, že neexistuje nic jako univerzální controllingový systém, určité jednotné postupy a pravidla, jejichž aplikace povede za všech okolností k tomu správnému řešení. A že i samotný koncept „správnosti“ je do určité míry iluzorní, respektive že ona „správnost“ jakékoli controllingové řešení je a musí být vždy poplatná konkrétní situaci, v které se určitá organizace nachází, a problémům (a z nich plynoucím rozhodovacím úlohám), které nejlépe řeší.⁶⁴

Tento článek se tudíž nesnaží dokládat mnohokrát doloženou základní tezi, a to že optimální controllingový systém se bude vždy organizace od organizace lišit. Od této teze se ovšem odráží a zaměřuje se na popis a analýzu toho, jaké klíčové rysy jsou typické pro controlling v organizacích působící v nestátním (nevládním) neziskovém sektoru. Soustředí se na takové parametry činnosti a obecně podmínky, v kterých nevládní neziskové organizace působí, které umožňují formulovat určitá „odvětvová specifika“ controllingu v této oblasti. Jinými slovy, článek rozebírá, co je pro controlling nevládních neziskových organizací typické a co jej zároveň činí odlišným od jiných, nejčastěji na dosahování zisku zaměřených organizací.⁶⁵

Vymezení pojmů

Controlling. Samozřejmě už jenom vymezení toho, co je a co není controlling, jaký je vztah controllingu k manažerskému účetnictví, a to s ohledem na to kde, v jakých dobách a proč, to vše by mohlo být na samostatný článek⁶⁶. Pro účely tohoto článku využijeme poměrně pragmatického vymezení controllingu, které controlling a manažerské účetnictví považuje více méně za synonyma. Skutečnost, že je přitom v článku používán právě termín controlling a nikoli manažerské účetnictví, je pak dáno zejména tím, že pojem controlling je bez problémů srozumitelný jak na akademické půdě, tak v praxi. Termínem controlling je v článku označován systém nástrojů manažerského účetnictví (jako jsou kalkulace, rozpočty a další), tedy informační systém primárně orientovaný na hodnotové informace, který management organizace využívá k jejímu řízení a rozhodování.

Nevládní nezisková organizace. Nevládní nezisková organizace (NNO) je soukromoprávní, formálně institucionalizovaný subjekt založený za jiným účelem než jakým je dosahování

⁶³ Tento příspěvek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“, registrační číslo MŠMT 6138439903.

⁶⁴ V odborné literatuře (např. Drury, 2003) označováno jako contingency theory, respektive contingency-based approach. Kontingenční teorie, jak by bylo možné tento termín přeložit do češtiny, je právě takový přístup v manažerském účetnictví, který zdůrazňuje, že optimální návrh a využití controllingového systému musí vždy vycházet z konkrétních podmínek, v kterých se organizace nachází, a s tím spojených parametrů (velikost organizace, obor, převládající styl řízení a podnikové kultury, kontext dalších řídicích mechanismů využívaných v organizaci, fáze „životního cyklu“ organizace atp.)

⁶⁵ Vedle klasických organizací založených za účelem dosahování zisku samozřejmě existuje i celá škála dalších subjektů, které rovněž nejsou předmětem pozornosti tohoto článku (organizační složky státu, státem zřizované rozpočtové a příspěvkové organizace atp.). Více v části věnované vymezení pojmů.

⁶⁶ Více k této problematice např. viz Král et al., 2006.