

## Accounting choices' implications on audit obligation

Petra Srnišová<sup>1</sup>, Katarína Máziková<sup>2</sup>

<sup>1</sup> University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing  
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovak Republic  
E-mail: [srnisova@outlook.com](mailto:srnisova@outlook.com)

<sup>2</sup> University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing  
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovak Republic  
E-mail: [katarina.mazikova@euba.sk](mailto:katarina.mazikova@euba.sk)

**Abstract:** *Accounting choices, which in some cases are permitted by accounting legislation, consider the activities' diversity of accounting entities. Their implementation should ensure the maintenance of the true and fair view principle. Targeted and thoughtful selection of accounting choices can help the entity to meet its goals. In this paper, we will focus on audit obligation. We will examine whether it is possible to influence the decisive criteria, which affect the audit obligation, by selecting appropriate alternatives.*

**Keywords:** *accounting choices, audit obligation*

*JEL codes: M40, M41, M42*

### 1 Súčasný stav - úvod do problematiky / Introduction

Účtovné jednotky vykonávajú rôzne činnosti v rôznych ekonomických podmienkach a preto nie je možné, aby právna úprava účtovníctva vytvorila jeden všeobecný model, ktorý by bol ideálny pre všetky účtovné jednotky bez rozdielu. Z tohto dôvodu majú účtovné jednotky v určitých prípadoch právo zvoliť si postup, ktorý v ich konkrétnom prípade zabezpečí dodržanie verného a pravdivého obrazu o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva. (Kludacz-Alessandri, 2016) Pre zabezpečenie spoľahlivosti a porovnateľnosti informácií z účtovníctva je však potrebné, aby účtovníctvo bolo do určitej miery regulované či už právnymi predpismi alebo inou, všeobecne uznanou a záväznou formou. (Parajka, Ondrušová, 2018) V prípade, že právna úprava umožňuje účtovnej jednotke zvoliť si metódu oceňovania alebo účtovania z viacerých alternatív, účtovná jednotka si musí jednu z nich vybrať, uviesť ju vo svojom vnútornom predpise a postupovať podľa nej počas celého účtovného obdobia a tiež v jednotlivých účtovných obdobiach kontinuálne. (Šlosárová, Blahušiaková, 2017) Dôsledky rozhodnutia pre určitú metódu oceňovania alebo účtovania tak zasahujú do každodenných činností účtovnej jednotky spojených s účtovníctvom počas niekoľkých nasledujúcich rokov a ovplyvňujú tiež kritériá, na základe ktorých účtovnej jednotke plynú zákonné nároky, alebo naopak, vznikajú jej povinnosti, obmedzenia alebo zákazy. Jednou z legislatívnych povinností je povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom.

Účtovné jednotky, ktoré spĺňajú podmienky stanovené zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o účtovníctve“), musia mať účtovnú závierku overenú audítorom. Povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom sa vzťahuje na účtovné jednotky – družstvá a obchodné spoločnosti, ktoré povinne vytvárajú základné imanie a ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a zároveň za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie splnili aspoň dve z podmienok: (1) celková suma majetku presahuje 1 000 000 €, (2) čistý obrat presahuje 2 000 000 €, a (3) priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednom účtovnom období je vyšší ako 30. Povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom majú aj obchodné spoločnosti a družstvá, ktorých cenné papiere sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu, všetky účtovné jednotky, ktoré zostavujú účtovnú závierku podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania (IFRS) a účtovné jednotky, ktorým túto povinnosť ustanovuje osobitný právny predpis. Povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom majú tiež právnické osoby, ktoré sú oprávnené prijímať podiel zaplatenej dane podľa zákona č. 595/2003 o dani z príjmov

v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o dani z príjmov“), ak suma ročného podielu prijatej dane presiahla 35 000 €. V tomto prípade sa overuje účtovná závierka za účtovné obdobie, v ktorom boli prijaté finančné prostriedky použité.

Pre účtovnú jednotku, ktorá musí mať účtovnú závierku overenú audítorom, platí aj povinnosť vyhotoviť výročnú správu. Výročná správa je takisto predmetom overovania audítorom. Obsahuje finančné a nefinančné informácie o aktuálnom stave i predpokladanom budúcom vývoji účtovnej jednotky, hroziacich významných rizikách a neistotách a informácie o účinkoch činnosti účtovnej jednotky na životné prostredie a zamestnanosť. Dodatočné špecifické požiadavky na informácie zverejnené vo výročnej správe sú kladené na účtovné jednotky, ktorých cenné papiere boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu a pre subjekty verejného záujmu, ktorých priemerný prepočítaný počet zamestnancov za účtovné obdobie presiahol 500. Súčasťou výročnej správy je účtovná závierka a správa audítora. Výročná správa nemá predpísanú štruktúru a rozsah, dôsledkom čoho sa stávajú výročné správy jednotlivých účtovných jednotiek navzájom ťažko porovnateľné. Výročné správy niektorých účtovných jednotiek obsahujú len nevyhnutne požadované množstvo informácií a majú podobu strohých textov a tabuliek, iné účtovné jednotky využívajú výročnú správu na svoju prezentáciu a ich vzhľad pripomína reklamnú brožúru presahujúcu sto strán.

Povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom znamená pre účtovnú jednotku dodatočnú administratívnu záťaž. S ňou súvisia aj dodatočné náklady, napríklad mzdové náklady na zamestnancov zodpovedných za prípravu podkladov a komunikáciu s audítorom a na zostavenie výročnej správy. Uvedené činnosti je možné obstaráť aj dodávateľským spôsobom, čo môže byť v určitých prípadoch menej nákladný variant. Samotné overenie účtovnej závierky je rovnako platená služba. Jej cena rastie priamo úmerne s množstvom účtovných prípadov a účtovných dokladov, ktoré je nutné overiť.

## **2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data**

S povinnosťou overenia účtovnej závierky audítorom sa pre účtovnú jednotku spájajú administratívne povinnosti a finančné výdavky. Komunikácia a spolupráca s audítorom si navyše vyžadujú nemálo času najmä u osôb na kľúčových pozíciách, ktoré mohli tento čas venovať svojej hlavnej činnosti. Môžeme predpokladať, že existujú účtovné jednotky spĺňajúce podmienky pre vznik povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom, no v ich záujme je, aby účtovná závierka audítorom overená nebola. Dôvodom nemusí byť nevyhnutne snaha zahmlievať či zakrývať podvodné konanie. Motívom sú najmä vyššie uvedené dôvody: úspora finančných prostriedkov a času nevyhnutného pre správny priebeh a výkon auditu. Vyhnúť sa splneniu kritérií, ktoré sú rozhodujúce pre vznik povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom, môže byť motívom záujmu manažmentu pre premyslenú a cielenú voľbu alternatívnych spôsobov oceňovania a účtovania.

Objektom skúmania príspevku sú alternatívne možnosti oceňovania a účtovania, ktoré môžu mať vplyv na niektoré z rozhodujúcich kritérií pre vznik povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom obchodných spoločností, ktoré povinne vytvárajú základné imanie a družstiev. Rozhodujúcimi kritériami sú (1) celková suma majetku v brutto ocenení, (2) čistý obrat za účtovné obdobie a (3) priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia. Cieľom príspevku je na základe analýzy právnych predpisov upravujúcich účtovníctvo v Slovenskej republike preskúmať, či je možné ovplyvniť rozhodujúce kritériá vhodnou voľbou spôsobu oceňovania a účtovania, ak má účtovná jednotka na výber z viacerých možností.

## **3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion**

Úlohou účtovníctva v súčasnosti už nie je len poskytovať informácie o tom, že sa uskutočnila určitá transakcia, alebo aký bol jej dopad na finančnú situáciu a ekonomické výsledky účtovnej jednotky, ale aj pripraviť informácie, ktoré umožňujú vedeniu účtovnej jednotky prijímať rozhodnutia. (Mateášová, 2016) Navyše, údaje z účtovníctva častokrát slúžia ako kritérium, na základe ktorého účtovnej jednotke vznikajú zákonné povinnosti

s dosahom aj na oblasti presahujúce účtovníctvo. V článku sme sa zamerali na povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom. Rozhodujúcimi kritériami sú (1) celková suma majetku v brutto vyjadrení, (2) čistý obrat za účtovné obdobie a (3) priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia. Limity, ktorých prekročenie sa považuje za splnenie podmienky pre vznik povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom, sú dané zákonom o účtovníctve. Posudzuje sa splnenie aspoň dvoch z podmienok ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a zároveň za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

Prvým skúmaným kritériom je **celková suma majetku v brutto ocenení**. Predstavuje sumu majetku zistenú zo súvahy, neupravenú o korekčné položky. Korekčnými položkami sú oprávky a opravné položky a zaraďujeme ich medzi účtovné odhady. Napriek tomu, že účtovné odhady sú ideálne nástroje umožňujúce manipuláciu finančnej situácie a výnosnosti účtovnej jednotky, na celkovú sumu majetku v brutto ocenení nemajú žiadny vplyv. V snahe nepresiahnuť zákonom stanovené kritérium v sume 1 000 000 € môžeme predpokladať snahu účtovnej jednotky majetok neaktivovať, respektíve aktivovať ho v čo najnižších sumách. Uvedené postupy sú však v rozpore s právnymi predpismi, pretože dochádza k modifikácii právnej podstaty transakcie a k nedodržaniu legálnych účtovných postupov. Z hľadiska účtovných postupov je prípustným a zároveň legálnym spôsobom, ako ovplyvniť celkovú sumu majetku v brutto ocenení, alternatíva účtovať dlhodobý hmotný majetok, ktorým sú samostatné hnutelné veci s výnimkou umeleckých diel, zbierok a predmetov z drahých kovov, v ocenení rovnom alebo nižšom ako 1 700 € a dlhodobý nehmotný majetok v ocenení rovnom alebo nižšom ako 2 400 € priamo do nákladov. Uvedené sumy sú však v porovnaní s kritériom jedného milióna eur významne nízke a môžu mať rozhodujúci vplyv iba v špecifických situáciách.

Na celkovú sumu majetku v brutto ocenení vplyva aj hodnota zásob ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Dôležitosť správnej kvantifikácie hodnoty zásob spočíva aj v tom, že je to hodnota, ktorá sa ďalej bude zúčastňovať kolobehu majetku v účtovnej jednotke a v budúcnosti bude uznaná ako náklady účtovnej jednotky, ktoré priamo ovplyvnia výsledok hospodárenia (Máziková et al., 2016). Vlastné náklady pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou sú v zákone o účtovníctve definované ako priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktoré sa vzťahujú na výrobu alebo inú činnosť. Ocenenie zásob vytvorených vlastnou činnosťou iba vo výške priamych nákladov umožní účtovnej jednotke redukovat' celkovú sumu majetku.

Ďalším legálnym spôsobom, ako nepresiahnuť zákonom stanovenú celkovú sumu majetku, je uprednostnenie prenájmu majetku pred jeho vlastníctvom. V súčasnosti je operatívny prenájom široko dostupný a predmetom prenájmu sú štandardne aj menej hodnotné súčasti majetku.

Druhým skúmaným kritériom je **čistý obrat za účtovné obdobie**. Do čistého obratu sa zahŕňajú výnosy z predaja výrobkov, tovarov a služieb po odpočítaní zliav. V snahe o nepresiahnutie zákonom stanovenej hranice 2 000 000 € môžeme predpokladať tendenciu účtovnej jednotky znižovať výnosy z výkonov tým, že ich bude účtovať a následne vykazovať v nižšej sume alebo ich zaúčtuje a vykáže ako výnosy z inej hospodárskej činnosti, ktorá nezahŕňa predaj výrobkov, tovarov alebo služieb. Uvedené postupy však nie sú v súlade s právnymi predpismi, pretože aj v tomto prípade dochádza k modifikácii právnej podstaty transakcie a k nedodržaniu platných účtovných postupov. Na výšku čistého obratu za účtovné obdobie vplyva cenová politika účtovnej jednotky, ktorá je síce založená na údajoch z účtovníctva, ale stanovenie výšky predajnej ceny – a tým výnosov z predaja výrobkov, tovarov a služieb – nesúvisí s účtovnými postupmi. Účtovná jednotka nemá možnosť niektorým z alternatívnych spôsobov oceňovania alebo účtovania ovplyvniť kritérium čistý obrat za účtovné obdobie.

Voľbou z alternatívnych spôsobov oceňovania alebo účtovania nemôže účtovná jednotka ovplyvniť ani tretie skúmané kritérium, **priemerný prepočítaný počet zamestnancov** počas účtovného obdobia.

## Záver / Conclusions

Alternatívne spôsoby oceňovania a účtovania umožňujú účtovnej jednotke zvoliť si v určitých prípadoch postup, ktorý v jej konkrétnom prípade zabezpečí dodržanie verného a pravdivého obrazu o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva. Premysleným výberom z prípustných alternatív je možné tiež ovplyvniť kritériá, na základe ktorých účtovnej jednotke vznikajú zákonné povinnosti, obmedzenia a zákazy alebo naopak, plynú jej zákonné nároky. S povinnosťou overenia účtovnej závierky audítorom sa pre účtovnú jednotku spájajú dodatočné administratívne povinnosti a zvýšené finančné výdavky.

Cieľom príspevku bolo preskúmať alternatívne možnosti oceňovania a účtovania, pomocou ktorých je možné ovplyvniť kritériá rozhodujúce pre vznik povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom: celková suma majetku v brutto ocenení, čistý obrat za účtovné obdobie a priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia.

Na celkovú sumu majetku v brutto ocenení nemá vplyv mnoho alternatívnych možností oceňovania a účtovania. Jednou z nich je spôsob účtovania samostatných hnutelných vecí s výnimkou umeleckých diel, zbierok a predmetov z drahých kovov v ocenení nižšom alebo rovnom ako 1 700 € a dlhodobého nehmotného majetku, ktorého ocenenie je nižšie alebo rovné 2 400 €. Ďalšou možnosťou, ako ovplyvniť celkovú sumu majetku v netto vyjadrení, je rozhodnutie o spôsobe stanovenia vlastných nákladov pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou. Inou alternatívou je uprednostnenie prenájmu majetku pred jeho vlastníctvom. Na základe uvedených zistení možno konštatovať, že kritérium celkovej sumy majetku v brutto ocenení je iba v obmedzenej miere ovplyvniteľné výberom vhodnej alternatívy metódy oceňovania alebo spôsobu účtovania.

Neidentifikovali sme žiadne alternatívne možnosti oceňovania a účtovania, pomocou ktorých je možné ovplyvniť čistý obrat za účtovné obdobie bez toho, aby bola narušená zásada verného a pravdivého zobrazenia skutočností. Viac ako účtovná politika ovplyvní čistý obrat za účtovné obdobie cenová politika účtovnej jednotky.

Účtovná jednotka nemá možnosť výberom metódy oceňovania alebo spôsobu účtovania ovplyvniť ani tretie kritérium, priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia.

Na základe zistení môžeme konštatovať, že cieľená voľba alternatívnych možností oceňovania a účtovania poskytuje obmedzené možnosti ovplyvniť vznik povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom. Obmedzenie súvisí so skutočnosťou, že podľa zákona o účtovníctve sa posudzuje splnenie aspoň dvoch kritérií z troch. Identifikovali sme iba jedno kritérium, ktoré je ovplyvniteľné alternatívnymi možnosťami oceňovania a účtovania. Podnikateľské rozhodnutia týkajúce sa cenotvorby a ľudských zdrojov majú v tomto prípade významnejší vplyv ako rozhodnutia týkajúce sa účtovníctva.

## Literárne zdroje a iné odkazy / References

Kludacz-Alessandri, M. (2016). The role of accounting policy in management of Polish hospitals. In: European Financial Systems 2016. Proceedings of the 13th International Scientific Conference. Brno: Masaryk University, pp. 331-338.

Mateášová, M. (2016) Risk impact on the quality of accounting information provided in the current conditions of globalization. In: Managing and modelling of financial risks: proceedings: 8th international scientific conference. Ostrava: VŠB - Technical University of Ostrava, pp. 581-587.

Máziková, K. et al. (2016). Účtovníctvo podnikateľských subjektov I. Bratislava: Wolters Kluwer.

Parajka, B., Ondrušová, L. (2018). Zdroje finančných informácií o účtovnej jednotke v Slovenskej republike. In: AIESA – Budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach. Medzinárodná vedecká konferencia. Bratislava: Letra Edu, pp. 225-230.

Šlosárová, A., Blahušiaková, M. (2017). Analýza účtovnej závierky. Bratislava: Wolters Kluwer.

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.