

PREDMET ÚČTOVNÍCTVA PODNIKATEĽOV PODĽA SLOVENSKEJ NÁRODNEJ LEGISLATÍVNEJ ÚPRAVY

Subject of the accounting for entrepreneurs in accordance with slovak statutory requirements

František Maděra

Účtovníctvo ako praktická disciplína zaoberajúca sa zberom, spracovaním a poskytovaním účtovných informácií jeho používateľom musí byť zo stránky formálnej i vecnej upravené. Účtovníctvo účtovných jednotiek,¹ čo do rozsahu, spôsobu a preukázateľnosti jeho vedenia (bežné účtovníctvo vedené pomocou účtovných kníh, v ktorých sa zaznamenávajú účtovné prípady) a rozsahu, obsahu a preukázateľnosti účtovnej závierky (stanovenie formy, štruktúry a obsahu účtovnej závierky, pomocou ktorej sa prezentujú skutočnosti zaznamenané bežným účtovníctvom) upravuje na Slovensku zákon o účtovníctve [5] a príslušné opatrenia MF SR (napr. pre podnikateľské subjekty [6, 7, 8]).

Predmetom slovenskej právnej úpravy je teda bežné účtovníctvo, ale i vykazovanie skutočností o účtovných prípadoch v účtovnej závierke na rozdiel od medzinárodnej úpravy účtovníctva,² ktorá v zásade usmerňuje iba účtovnú závierku.

Do istej miery sa otázkam účtovníctva venuje aj obchodný zákonník (zákon 513/1991 Zb., hlava IV - §§ 35 – 40). Ten ale upravuje iba jeho najzákladnejšie aspekty pre podnikateľské subjekty.

V našom príspevku sa budeme venovať práve otázkam vymedzenia predmetu účtovníctva tých účtovných jednotiek, ktoré sa v zmysle slovenskej legislatívy považujú za podnikateľské subjekty.³

Zákon o účtovníctve pri vymedzení predmetu účtovníctva nerozlišuje či sa jedná o subjekt, ktorý vedie jednoduché a subjekt, ktorý vedie podvojnú účtovníctvo (pozri § 2 [5]).

Predmetom účtovníctva je zobrazovať stav a zmeny stavu základných činiteľov (faktorov), pomocou ktorých sa formuje (resp. i mení) finančná, majetková a výnosová situácia podniku.

Predmet účtovníctva je v zákone o účtovníctve vymedzený aj na báze prvkov, ktoré vlastne tvoria stavebné kamene výkazov účtovnej závierky v systéme

- podvojného účtovníctva - súvaha a výkaz ziskov a strát (vymedzenie prvkov v slovenskej úprave nebráni ani zostaveniu výkazu peňažných tokov a výkazu o zmenách vo vlastnom imaní, ktoré sú v našich podmienkach súčasťou poznámok) a
- jednoduchého účtovníctva - výkaz o majetku a záväzkoch a výkaz o príjmoch a výdavkoch.

Tieto prvky predmetu jednoduchého a podvojného účtovníctva je teda možné odvodiť od obsahového vymedzenia účtovnej závierky.

Ako vhodnejšia sa nám javí úprava predmetu účtovníctva obchodným zákonníkom. Ten vymedzuje predmet účtovníctva, v závislosti od použitej sústavy účtovania takto:

¹ Právnické osoby so sídlom na území SR, zahraničné osoby, ak na území SR podnikajú alebo vykonávajú inú činnosť podľa osobitných predpisov (napr. nadácie), fyzické osoby, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa zákona o daniach z príjmov (zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení doplnkov a zmien)

² IFRS/IAS (International Financial Reporting Standards/ International Accounting Standards, alebo i medzinárodne uznávané US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles)

³ Výstupy tohto príspevku by bolo možné aplikovať v princípe na všetky účtovné jednotky – teda nielen tie, ktoré sú podnikateľmi. V príspevku budeme napriek tomu ale skúmať problematiku predmetu účtovníctva z pohľadu podnikateľských subjektov.

- podnikatelia zapísaní v obchodnom registri účtujú v sústave podvojného účtovníctva o stave a pohybe obchodného majetku a záväzkov, čistého obchodného imania, o nákladoch, výnosoch a zisku alebo strate (§ 36 [4]),
- pokiaľ osobitný zákon neustanovuje inak, účtujú podnikatelia, ktorí nie sú zapísaní v obchodnom registri, v sústave jednoduchého účtovníctva o príjmoch a výdavkoch, obchodnom majetku, ako aj o záväzkoch tak, aby bolo možné zistiť čisté obchodné imanie a výsledok hospodárenia (§ 37 ods. 1 [4]).

Pozn.: Skutočnosti, ktoré tvoria predmet účtovníctva musia byť zaučtované a vykázané v tom období, s ktorým vecne a časovo súvisia. Ak túto zásadu nemožno dodržať, účtovná jednotka účtuje o týchto skutočnostiach a vykáže ich v období, keď sa zistili.

Ako bolo spomenuté, zákon o účtovníctve definuje predmet účtovníctva (§2 ods. 2 a 3) bez ohľadu na to, či sa jedná o účtovníctvo vedené v sústave jednoduchého alebo podvojného účtovníctva. Tento aspekt môže byť príčinou nejednoznačného výkladu právnej úpravy problematiky predmetu účtovníctva. Napr. príjmy a výdavky súčasne predstavujú aj pohyb konkrétneho druhu majetku (peňažných prostriedkov alebo ekvivalentov peňažných prostriedkov).

Predmet podvojného účtovníctva podnikateľov je detailne upravený opatrením MF SR, ktorým sa ustanovuje rámcová účtová osnova a postupy účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva [6] a opatrením MF SR, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálne účtovnej závierky [7] takýchto subjektov. Predmet jednoduchého účtovníctva je okrem opatrenia MF SR [8] i čiastočne upravený zákonom o účtovníctve, ktorý v § 15 vymedzuje účtovné knihy jednoduchého účtovníctva a ich obsah. Oblasť prezentácie účtovných informácií upravuje rámcovo, ako bolo už naznačené vyššie, tiež zákon o účtovníctve (§17) pomocou vymedzenia súčastí, ktoré tvoria účtovnú závierku ako v jednoduchom, tak i v podvojnom účtovníctve.

Vymedzenie predmetu účtovníctva podnikateľov podľa zákona o účtovníctve a obchodného zákonníka možno prehľadne znázorniť (pozri obr. 1 – Predmet účtovníctva podnikateľov).

Predmet účtovníctva vymedzený zákonom o účtovníctve		Predmet účtovníctva podnikateľov vymedzený obchodným zákonníkom		
		účtujúcich v sústave PÚ	účtujúcich v sústave JÚ	
bežne účtovať - zaznamenávať účtovné prípady o	vykazovať v účtovnej závierke	účtovať o	účtovať o	tak, aby bolo možné zistiť
- stave a pohybe majetku	- stav a pohyb majetku	- stave a pohybe obchodného majetku	- obchodnom majetku	x
- stave a pohybe záväzkov	- stav a pohyb záväzkov	-stave a pohybe záväzkov	- záväzkoch	x
- rozdiel majetku a záväzkov (vlastnom imaní)	- rozdiel majetku a záväzkov (vlastné imanie)	-stave a pohybe čistého obchodného imania	x	- čisté obchodné imanie (obchodný majetok mínus záväzky)
- výnosoch	- výnosy	- výnosoch	x	x
- nákladoch	- náklady	- nákladoch	x	x
- príjmoch	- príjmy	x	- príjmoch	x
- výdavkoch	- výdavky	x	- výdavkoch	x
- výsledku hospodárenia účtovnej jednotky	- výsledok hospodárenia účtovnej jednotky	- zisku alebo strate	x	- výsledok hospodárenia (príjmy mínus výdavky)
x	- iné aktíva	x	x	x
x	- iné pasíva	x	x	x

Vysvetlivky: JÚ – jednoduché účtovníctvo, PÚ – podvojný účtovníctvo

Obrázok 1 – Predmet účtovníctva podnikateľov

Z obrázku vidno, že predmet účtovníctva nie je, odhliadnuc od drobných terminologických rozdielov, v obchodnom zákonníku a zákone o účtovníctve, ponímaný celkom rovnako.

Obchodný zákonník priamo nespomína napr. druhý znak predmetu účtovníctva a to, že okrem účtovania, treba i skutočnosti vykazovať. Vo všeobecnej úprave predmetu účtovníctva obchodným

zákonníkom teda absentuje vymedzenie účtovnej závierky ako prostriedku prezentovania skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva. Vzhľadom na skutočnosť, že obchodný zákonník sa odvoláva pri úprave rozsahu a spôsobu vedenia účtovníctva na osobitný predpis je irelevantné, že sa týmito otázkam vykazovania (rozsah, obsah, forma) zaúčtovaných skutočností, bližšie nevenuje (priamo ich neupravuje).

Na druhej strane sa v legislatívnej úprave účtovníctva nedeclaruje skutočnosť, že v sústave jednoduchého účtovníctva sa neúčtuje o výsledku hospodárenia a o rozdiel majetku a záväzkov (vlastnom imaní), ale to, že tieto veličiny sa podľa súčasne platnej metodiky z bežného účtovníctva vedeného v jednoduchej sústave iba zisťujú.

V otázke vymedzenia predmetu účtovníctva však považujeme za závažnejšiu tú skutočnosť, že zákonná úprava SR [4, 5] ani nižšia právna norma [8] neuvažuje s tým, že predmetom jednoduchého účtovníctva sú aj náklady vyplývajúce z výroby zásob vlastnej výroby (nedokončená výroba, polotovary vlastnej výroby, výrobky, zvieratá) alebo z obstarávania dlhodobého nehmotného a hmotného majetku a zásob materiálu vo vlastnej réžii. Je zrejmé, že o vlastných nákladoch takéhoto majetku, vzťahujúcich sa na jeho výrobu, sa musí i v sústave jednoduchého účtovníctva bežne účtovať, lebo iba na takomto základe ho bude možné vykázat' v účtovnej závierke (vo výkaze o majetku a záväzkoch).

Vzhľadom na tieto potreby by bolo vhodné, aby legislatíva upravila aj problematiku účtovania v sústave jednoduchého účtovníctva o tých nákladoch, ktoré sú relevantné (vlastné náklady) pre potreby oceňovania dlhodobého nehmotného¹ a hmotného majetku a zásob materiálu vytvoreného vlastnou činnosťou účtovnej jednotky a zásob vlastnej výroby.

Na základe vykonanej analýzy právnej úpravy problematiky predmetu účtovníctva (resp. predmetu účtovníctva podnikateľov) v SR možno konštatovať, že súčasná úprava nie je celkom dostatočná. Odporúčame problematiku predmetu účtovníctva v zákone o účtovníctve hlbšie rozpracovať (vzhľadom na účtovné sústavy, ktoré sa u nás používajú), prípadne uvedený problém legislatívne zapracovať do opatrení MF SR, ktorými sa upravuje jednoduché a podvojnú účtovníctvo ako i podrobnosti o usporiadaní, označovaní položiek účtovnej závierky, obsahom vymedzení položiek a rozsahu údajov určených z účtovnej závierky na zverejnenie.

Abstrakt

Príspevok sa na príklade podnikateľských subjektov zaoberá otázkami legislatívneho vymedzenia predmetu účtovníctva v SR. Poukazuje na určité rozpory slovenskej právnej úpravy predmetu účtovníctva a odporúča túto oblasť regulácie vykonanú zákonom o účtovníctve a príslušnými opatreniami MF SR hlbšie rozpracovať.

Kľúčová slova: Predmet účtovníctva, bežné účtovníctvo, účtovná závierka, predmet podvojnú účtovníctva, predmet jednoduchého účtovníctva

¹ V tejto súvislosti s oceňovaním dlhodobého nehmotného majetku nemožno nespomenúť aj úpravu postupov účtovania a vykazovania podnikateľov v sústave jednoduchého účtovníctva [8], kde v § 5 ods. 7 sa hovorí: „Ako dlhodobý nehmotný majetok sa účtuje majetok podľa osobitného predpisu (§ 22 ods. 7 zákon 595/2003 Z.z. o daniach z príjmov), pričom zriaďovacie výdavky sú výdavky súvisiace so začatím činnosti účtovnej jednotky, napríklad súdne a notárske poplatky, náklady na pracovné cesty, mzdy, odmeny za sprostredkovanie.“ Podľa nášho názoru sa v tejto súvislosti malo (resp. mohlo) v účtovnej legislatíve hovoriť tiež skôr o nákladoch ako o výdavkoch, čo nakoniec i do istej miery vyplýva i z citácie.

Summary

This paper solves problem of defining the subject of the accounting with accordance of slovak statutory requirements on the background of the entrepreneur's example. It shows the contradiction in the slovak leagal arrangement of the subject of accounting and it recommends to solve this problem by more detailed regulations by the Act on Accounting and Decree of the Finance Ministry of the Slovak Republic.

Key words: Subject of the accounting, Bookkeeping, Financial statement, Subject of double entry bookkeeping, Subject of the basis of cash receipts and disbursements

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Mázik J. a kol.: Účtovníctvo I. Bratislava: Súvaha, 2004. str. 452, ISBN 80-88727-76-6
- [2] Farkaš R.: Účtovná závierka obchodných spoločností v slovenskej republike. Financial Statements of Companies in the Slovak Republik. Štvrté prepracované vydanie. Bratislava: KPMG, 2006, str. 691, ISBN 80-8078-119-2
- [3] Soukupová B. - Šlosárová A. - Baštinčová, A.: Účtovníctvo. 2. prepracované vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2004. str. 638, ISBN 80-8078-020-X
- [4] Zákon 513/1991 Zb. obchodný zákonník v znení neskorších predpisov
- [5] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
- [6] Opatrenie MF SR 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 prdpisov
- [7] Opatrenie MF SR z 31. marca 2003 č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov
- [8] Opatrenie MF SR z 17. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní položiek účtovnej závierky, obsahovom vymedzení položiek a rozsahu údajov určených z účtovnej závierky na zverejnenie pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatne zárobkovú činnou, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov v znení neskorších predpisov

Kontakt

František Maděra, Ing., PhD., Katedra účtovníctva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 763, madera@euba.sk