

## STRUČNÝ VÝKLAD GRAYOVÝCH KRITÉRIÍ KLASIFIKÁCIE USVK

### Brief interpretation of Gray's criteria of classification ASRC

Vladimír Surový

---

V literatúre sa možno stretnúť s viacerými prístupmi, ktoré sa zaoberajú problematikou zaradenia účtovných systémov jednotlivých krajín do skupín (USVK), podľa vopred stanovených kritérií, t.j. klasifikáciou účtovných systémov.

Z týchto prístupov považujeme za osobitne zaujímavý prístup, ktorého autorom je Gray. Gray definoval nasledovné štyri kritériá klasifikácie účtovných systémov:

*„Professionalism versus Statutory Control* — a preference for the exercise of individual professional judgment and the maintenance of professional self-regulation as opposed to compliance with prescriptive legal requirements and statutory control.

*Uniformity versus Flexibility* — a preference for the enforcement of uniform accounting practices between companies and for the consistent use of such practices over time as opposed to flexibility in accordance with the perceived circumstances of individual companies.

*Conservatism versus Optimism* — a preference for a cautious approach to measurement so as to cope with the uncertainty of future events as opposed to a more optimistic, laissez-faire, risk-taking approach.

*Secrecy versus Transparency* — a preference for confidentiality and the restriction of disclosure of information about the business only to those who are closely involved with its management and financing as opposed to a more transparent, open and publicly accountable approach.”<sup>1</sup>

Grayove kritériá uvádzame zámerne v pôvodnom znení, v Angličtine, nakoľko ich interpretácie rôznymi autormi, do určitej miery sa líšia. Ku každému z týchto kritérií (v poradí ako sú hore uvedené), citujeme jednotlivých autorov:

#### 1. Profesionalizmus vs. regulácia zákonom (*Professionalism versus Statutory Control*):

- „Profesionalizmus odráža preferenciu uplatňovania individuálneho odborného úsudku a udržiavanie profesionálnej „samoregulácie“, na rozdiel od regulácie prostredníctvom predpísaných požiadaviek právnych predpisov a zákonov. Profesionálna nezávislosť účtovníctva znamená úpravu účtovníctva v danej krajine prostredníctvom štandardov.“<sup>2</sup>

- „profesionálna nezávislosť verus štátna regulácia – ukazuje, či je účtovníctvo viac orientované na profesiu a samoreguláciu alebo opačne – viac na dodržiavanie zákonom stanovených pravidiel a inštitucionálnu kontrolu,“<sup>3</sup>

- „računovodstveni sustav temeljen je na profesionalizmu tamo gdje profesija održava računovodstvu regulativu. Suprotnost profesionalizmu je zakonsko regulisanje i kontrola

---

<sup>1</sup> Gray S. J.: Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationality, Abacus, Vol 24, 1988., 1-15

<sup>2</sup> Kubaščíková, Z.: Príčiny rozdielov účtovných systémov. In. Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie: Vydavateľstvo EKONóm, Bratislava 2013. ISBN 978-80-225-3821-3, s.71

<sup>3</sup> Šuranová, Z., Škoda, M.: Medzinárodné účtovníctvo. Banská Bystrica: Ekonomická fakulta, 2007. ISBN 978-80-8083-438-8, s. 22

računovodstva (preklad autora: účtovný systém je založený na profesionalizme vtedy keď profesia udržuje úpravu účtovníctva. Protiklad profesionalizmu je zákonná úprava a kontrola účtovníctva;“<sup>4</sup>

Interpretácie rozdielnych autorov kritéria profesionalizmus vs. regulácia zákon sa mierne líšia, ale skôr ide o rozdielny štýl vyjadrovania. Pojem self-regulation alebo v slovenskom preklade samoregulácia môžeme chápať ako nezávislosť úpravy účtovníctva od štátu a jeho zákonodarných organov. Obsah, chápanie podstaty, troch uvedených autorov je súladné. Môžeme konštatovať, že v prostredí kde je regulácia účtovného systému v kompetencii profesijných inštitúcií hovoríme o profesionalizme na rozdiel od štátnej regulácie účtovníctva prostredníctvom zákonov, t.j. právnych noriem.

## 2. Uniformita vs. flexibilita (*Uniformity versus Flexibility*):

- „Pre uniformitu je charakteristické presadzovanie jednotných účtovných postupov pre všetky odvetvia. Flexibilita sa vyznačuje prispôbovaním účtovných metód a postupov jednotlivým odvetviám (napr. rôzne účtové osnovy pre rôzne odvetvia).“<sup>5</sup>

- „ukazuje, či sú v popredí jednotné národné účtovné postupy a konštantnosť predpisov za dlhšie časové obdobie alebo dominuje väčšia flexibilita vo vzťahu k novým požiadavkám na účtovníctvo zo strany jednotlivých podnikov,“<sup>6</sup>

- „izražava odnos između uniformirane propisane jednoobrazne računovodstvene prakse u odnosu na fleksibilnu praksu koja polazi od specifičnosti i pripadnosti subjekata; (preklad autora: vyjadruje vzťah medzi uniformnou predpísanou jednotnou účtovnou praxou a flexibilnou praxou, ktorá vychádza zo špecifík a príslušnosti subjektov)“<sup>7</sup>

V interpretácii rozdielnych autorov kritéria uniformita vs. flexibilita je relatívny súlad, i keď považujeme, že v názore autorov Šuranová a Škoda nie je dostatočne zdôraznené, že flexibilný prístup účtovníctva sa v prvom rade vzťahuje na zohľadnenie špecifík subjektov z dôvodu ich príslušnosti rozdielnym odvetviám hospodárstva.

## 3. Konzervativizmus vs. optimizmus (*Conservatism versus Optimism*):

- „Konzervativizmus je prejavom opatrnosti v účtovných postupoch a účtovný systém neakceptuje zmenu v hospodárskej praxi. Protichodným prístupom je optimizmus.“<sup>8</sup>

- „ukazuje, či je v popredí skôr opatrné vykazovanie zisku alebo opačne – skôr optimistické zaobchádzanie s budúcimi rizikami,“<sup>9</sup>

<sup>4</sup> Gulin. D.: Dionička i menadžment kultura i perspektive korišćenja računovodstva. In. Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima. XXXVIII. Simpozij: Hrvatska zajednica računovođa i financiskih djelatnika, Zagreb 2003. ISBN 953-6480-52-2, s. 29

<sup>5</sup> Kubaščíková, Z.: Příčiny rozdílov účtovných systémov. In. Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie: Vydavateľstvo EKONóm, Bratislava 2013. ISBN 978-80-225-3821-3, s.71

<sup>6</sup> Šuranová, Z., Škoda, M.: Medzinárodné účtovníctvo. Banská Bystrica: Ekonomická fakulta, 2007. ISBN 978-80-8083-438-8, s. 22

<sup>7</sup> Gulin. D.: Dionička i menadžment kultura i perspektive korišćenja računovodstva. In. Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima. XXXVIII. Simpozij: Hrvatska zajednica računovođa i financiskih djelatnika, Zagreb 2003. ISBN 953-6480-52-2, s. 29

<sup>8</sup> Kubaščíková, Z.: Příčiny rozdílov účtovných systémov. In. Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie: Vydavateľstvo EKONóm, Bratislava 2013. ISBN 978-80-225-3821-3, s.71

<sup>9</sup> Šuranová, Z., Škoda, M.: Medzinárodné účtovníctvo. Banská Bystrica: Ekonomická fakulta, 2007. ISBN 978-80-8083-438-8, s. 22

- „odraža prístupe u riešavanju niezvjednosti a mogu biti opreznost u procjenama i procedurama ili optimistički laissez faire pristup uz spremnost preuzimanja rizika (preklad autora: odráža prístupy v riešení neistoty a môže to byť opatrnosť v oceňovaní a procedúr alebo optimistický lasissez faire<sup>10</sup> prístup s pripravenosťou preberania rizika;“<sup>11</sup>

V interpretácia rozdielnych autorov kritéria konzervativizmus vs. optimizmus je súlad. Zároveň je zaujímavý názor u Kubaščikovej spájanie tohto kritéria, s úvahou o transformácii účtovníctva v dôsledku zmien v hospodárskej praxi. Nakoľko účtovníctvo môžeme považovať za praxeologickú ekonomickú disciplínu je nevyhnutné aby účtovníctvo sledovalo zmeny v hospodárskej praxi a opúšťalo zastarané prístupy v prospech nových.

#### 4. Tajomstvo – netransparentnosť vs. transparentnosť (*Secrecy versus Transparency*):

- „Informačná uzatvorenosť znamená zverejňovanie informácii len pre určitú skupinu používateľov v povinnom minimálnom rozsahu. Naopak, informačná otvorenosť sa vyznačuje verejnou dostupnosťou informácií o podniku publikovaných prostredníctvom účtovnej závierky, ktorá sa zostavuje v podstatne väčšom rozsahu.“<sup>12</sup>

- „ukazuje, či sa odovzdávajú informácie o podniku len skupinám adresátov, ktoré sú podniku veľmi blízke, alebo či postúpenie informácií je vo všeobecnosti veľmi transparentné, jasné a verejné.“<sup>13</sup>

- „je odnos računovodstva povjerljivosti i restrikcije u objavljivanju informacija samo onima koji su uključeni u najuži menadžment ili državne agencije. Suprotnost su one vrijednosti računovodstva koje karakterizira transparentnost, istinitost, objektivnost i odgovornost prema javnosti (napr. javno objavljivanje finansijskih izvještaja). (preklad autora: je vzťah aký má účtovníctvo k dôvernosti a obmedzovaniu zverejňovania informácií len tým, ktorí sú zapojení do najužšieho manažmentu alebo štátneho orgánu. Opakom sú také kvalitatívne znaky účtovníctva ako sú transparentnosť, pravdivosť, objektivita a zodpovednosť pred verejnosťou (napr. verejné publikovanie finančných výkazov.“<sup>14</sup>

V interpretácia rozdielnych autorov kritéria tajomstvo – netransparentnosť vs. transparentnosť je súlad. Zároveň by sa toto kritérium dalo doplniť vysvetlením pojmov ako sú napr. zrozumiteľnosť, prehľadnosť, prvotné a druhotné informácie apod.

<sup>10</sup> laissez faire = nechajte nech každý koná podľa seba a nech všetko prebieha svojou cestou, minimálne štátne zásahy

<sup>11</sup> Gulin. D.: Dionička i menadžment kultura i perspektive korišćenja računovodstva. In. Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima. XXXVIII. Simpozij: Hrvatska zajednica računovođa i financiskih djelatnika, Zagreb 2003. ISBN 953-6480-52-2, s. 29

<sup>12</sup> Kubaščiková, Z.: Príčiny rozdielov účtovných systémov. In. Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie: Vydavateľstvo EKONóm, Bratislava 2013. ISBN 978-80-225-3821-3, s.71

<sup>13</sup> Šuranová, Z., Škoda, M.: Medzinárodné účtovníctvo. Banská Bystrica: Ekonomická fakulta, 2007. ISBN 978-80-8083-438- 8, s. 22

<sup>14</sup> Gulin. D.: Dionička i menadžment kultura i perspektive korišćenja računovodstva. In. Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima. XXXVIII. Simpozij: Hrvatska zajednica računovođa i financiskih djelatnika, Zagreb 2003. ISBN 953-6480-52-2, s. 29

## Abstrakt

Článok predstavuje stručnú úvahu o čiastočne rozdielnej interpretácii, čiastočne rozdielnom pojmovaní pôvodných Grayových kritérií, zo strany troch autorov. Tieto kritéria sa často v teorii využívajú na klasifikáciu účtovných systémov rôznych krajín.

**Kľúčové slová:** účtovníctvo, klasifikácia, kritéria

## Summary

The paper presents a brief reflection on partly different interpretation, on partly different consideration of the original conception of Gray's criteria by the three authors. These criteria are often used to classify of accounting systems of different countries, in the theory.

**Key words:** účtovníctvo, klasifikácia, kritéria

**JEL klasifikácia:** M40

## Použitá literatúra

- [1] Gray S. J.: Towards a Theory of Cultural Influence on the Developmnet of Accountitng Systems Internationality, Abacus, Vol 24, 1988., 1-15
- [2] Kubaščíková , Z.: Príčiny rozdielov účtovných systémov. In. Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie: Vydavateľstvo EKONóm, Bratislava 2013. ISBN 978-80-225-3821-3,
- [3] Šuranová, Z., Škoda, M.: Medzinárodné účtovníctvo. Banská Bystrica: Ekonomická fakulta, 2007. ISBN 978-80-8083-438-8,
- [4] Gulin. D.: Dionička i menadžment kultura i perspektive korišćenja računovodstva. In. Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima. XXXVIII. Simpozij: Hrvatska zajednica računovođa i financiskih djelatinka, Zagreb 2003. ISBN 953-6480-52-2,

## Kontakt

Vladimír Surový, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 774, [vladimir.surovyl@euba.sk](mailto:vladimir.surovyl@euba.sk)