

UDALOSTI PO DNI VYKAZOVANIA V KONTEXTE IPSAS

Events After the Reporting Date in the context of IPSAS

Antónia Kovalčíková

K základným okruhom problémov riešených v Medzinárodných účtovných štandardoch pre verejný sektor (IPSAS) patrí i zverejňovanie udalostí po dni vykazovania. V rámci doteraz vydaných štandardov stanovenie, kedy by mala účtovná jednotka upraviť svoju účtovnú závierku z dôvodu udalostí po dni vykazovania a stanovenie požadovaných zverejnení o dátume, kedy bola účtovná závierka schválená na zverejnenie, a o udalostiach po dni vykazovania sú riešené v samostatnom štandarde IPSAS 14 – Events after the Reporting Date (*IPSAS 14 – Udalosti po dni vykazovania*).

Ako je uvedené v rozsahu použiteľnosti tohto štandardu, účtovná jednotka, ktorá zostavuje a predkladá účtovnú závierku na aktuálnom princípe, by mala použiť tento štandard na účtovanie a zverejňovanie udalostí po dni vykazovania. Tento štandard používajú všetky subjekty verejného sektora okrem vládných obchodných podnikov (*Government Business Enterprises*).

1. Definovanie špecifických pojmov

K špecifickým pojmom, ktoré sú uvedené v časti Definície a používajú sa v tomto štandarde v definovanom význame patria:

- Udalosti po dni vykazovania (Events after the reporting date),
- Deň vykazovania (Reporting date).

Udalosti po dni vykazovania sú udalosti, tak priaznivé ako aj nepriaznivé, ktoré nastanú v období medzi dňom vykazovania a dňom, kedy bola účtovná závierka schválená na zverejnenie (*Events after the reporting date are those events, both favorable and unfavorable, that occur between the reporting date and the date when the financial statements are authorized for issue*). Existujú dva typy takýchto udalostí:

- udalosti poskytujúce dôkaz o stave, ktorý existoval ku dňu vykazovania (udalosti vyžadujúce si úpravu po dni vykazovania – *adjusting events after the reporting date*),
- udalosti naznačujúce stav, ktorý vznikol po dni vykazovania (udalosti nevyžadujúce si úpravu po dni vykazovania – *non-adjusting events after the reporting date*).

Deň vykazovania je dátum posledného dňa účtovného obdobia, ku ktorému sa účtovná závierka vzťahuje (Reporting date means the date of the last day of the reporting period to which the financial statements relate).

2. Schválenie účtovnej závierky na zverejnenie

Druhým rozhodujúcim dňom dôležitým na určenie toho, ktoré udalosti spĺňajú definíciu udalostí po dni vykazovania, je deň, kedy je účtovná závierka schválená na zverejnenie. Deň schválenia účtovnej závierky na zverejnenie je dátum, kedy bola účtovná závierka schválená osobou alebo orgánom, ktorý má oprávnenie urobiť posledný krok nevyhnutný na jej zverejnenie (*The date of authorization for issue is the date on which the financial statements have received approval from the individual or body with the authority to finalize those statements for issue*). Udalosti po dni vykazovania sú všetky priaznivé i nepriaznivé udalosti, ku ktorým dôjde medzi dňom vykazovania a dňom schválenia účtovnej závierky na zverejnenie, a to i v prípade, že k nim dôjde po zverejnení očakávaného prebytku / schodku alebo po schválení účtovnej závierky ovládanej jednotky, či zverejnení ostatných vybraných informácií vzťahujúcich sa k účtovnej závierke.

Proces potrebný na zostavenie a schválenie účtovnej závierky na zverejnenie sa môže líšiť podľa rôznych typov účtovných jednotiek v rámci danej jurisdikcie a medzi jurisdikciami navzájom. Môže závisieť od podstaty účtovnej jednotky, štruktúry riadiaceho orgánu, štatutárnych požiadaviek relevantných pre túto účtovnú jednotku a od postupov, ktoré je potrebné dodržať pri zostavovaní a dokončení účtovnej závierky. Zodpovednosť za schválenie účtovných závierok jednotlivých vládnych agentúr môže spočívať na vedúcom ústrednej účtovnej agentúry (alebo vyššom účtovnom úradníkovi, akým je napr. kontrolór alebo všeobecný účtovník); zodpovednosť za schválenie konsolidovanej účtovnej závierky vlády ako celku obvykle majú spoločne vedúci ústrednej účtovnej agentúry (alebo vyšší účtovný úradník) a minister financií.

V niektorých prípadoch sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby ako posledný krok v schvaľovacom procese predložila svoju účtovnú závierku inému orgánu (napr. zákonodárnemu orgánu ako je parlament alebo miestna samospráva), ktorý môže mať právomoc vyžadovať zmeny v predloženej účtovnej závierke alebo predloženie účtovnej závierky môže byť skôr protokolárnou záležitosťou alebo procesom a takýto orgán nemusí mať právomoc vyžadovať zmeny v účtovnej závierke.

Dátum schválenia účtovnej závierky na zverejnenie sa určí v súlade s konkrétnou jurisdikciou.

3. Vykazovanie a oceňovanie

Účtovná jednotka by mala upraviť sumy vykázané v účtovnej závierke tak, aby boli zohľadnené udalosti vyžadujúce si úpravu po dni vykazovania (*An entity shall adjust the amounts recognized in its financial statements to reflect adjusting events after the reporting date*).

V štandarde sú uvedené konkrétne príklady udalostí vyžadujúce si úpravu po dni vykazovania, v dôsledku ktorých sa vyžaduje, aby účtovná jednotka upravila vykazované sumy v účtovnej závierke, alebo aby vykázala predtým neuvádzané položky. Tri ukážky z nich:

- súdne rozhodnutie vydané po dni vykazovania, ktoré vyžaduje úpravu už vykázaných rezervy alebo skôr vykázanie rezervy namiesto pôvodného zverejnenia podmieneného záväzku, pretože takéto rozhodnutie potvrdilo záväzok existujúci už ku dni vykazovania,
- nové informácie po dni vykazovania, ktoré naznačujú, že k dátumu vykazovania sa znížila hodnota niektorej položky majetku alebo že je potrebné upraviť sumu určitej predtým vykázaných straty so zníženia hodnoty majetku,
- určenie obstarávacej ceny obstaraného majetku alebo tržieb z predaja majetku po dni vykazovania, ktorých nákup alebo predaj sa uskutočnil ešte pred dňom vykazovania.

Účtovná jednotka by nemala upravovať sumy vykázané vo svojej účtovnej závierke na základe takých udalostí, ktoré nevyžadujú úpravu po dni vykazovania (*An entity shall not adjust the amounts recognized in its financial statements to reflect non-adjusting events after the reporting date*). Príklady udalostí po dni vykazovania, uvádzané v štandarde, v dôsledku ktorých sa nevyžaduje, aby účtovná jednotka upravila vykazované sumy v účtovnej závierke:

- pokles reálnej hodnoty, ku ktorej došlo v období medzi dňom vykazovania a dňom schválenia účtovnej závierky na zverejnenie v prípadoch, keď sa účtovná jednotka rozhodla oceňovať majetok v reálnych hodnotách a uskutočňuje jeho pravidelné precenenie k dátumu vykazovania; pokles reálnej hodnoty sa zvyčajne nevzťahuje k majetku k dátumu vykazovania, ale odráža okolnosti, ktoré vznikli až v nasledujúcom období,
- účtovná jednotka, ktorá je poverená realizáciou programu služieb pre určitú konkrétnu komunitu sa rozhodla po dni vykazovania, avšak ešte do dňa schválenia účtovnej závierky na zverejnenie, poskytnúť alebo rozdeliť medzi účastníkov tohoto programu priamo alebo

nepriamo dodatočné požitky; účtovná jednotka neupravuje čiastku nákladov vykazanú v účtovnej závierke za bežné obdobie.

Ak jednotka oznámi výplatu dividend alebo iných rozdelení výsledku hospodárenia po dni vykazovania, nevykazujú sa tieto rozdelenia ako záväzok k dátumu vykazovania (*If an entity declares dividends or similar distributions after the reporting date, the entity shall not recognize those distributions as a liability at the reporting date*).

Dividendy alebo iné rozdelenia výsledku hospodárenia, ktoré sú oznámené po dni vykazovania avšak predtým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie, nespĺňajú kritériá súčasnej povinnosti v zmysle IPSAS 19 a v súlade s IPSAS 1 sa zverejňujú v poznámkach.

4. Nepretržitá činnosť

Rozhodnutie, či je použitie predpokladu nepretržitej činnosti adekvátne, vyžaduje individuálne posúdenie uskutočnené každou účtovnou jednotkou. Toto rozhodovanie je rozhodne dôležitejšie pre jednotlivé účtovné jednotky ako pre vládu ako celok. V štandarde je uvedený príklad konkrétnej vládnej agentúry, ktorá nemusí spĺňať predpoklad nepretržitej činnosti, pretože sa vláda, ktorej je súčasťou, rozhodla previesť jej celkovú činnosť do inej vládnej agentúry. Táto reštrukturalizácia však nemá dopad na posudzovanie predpokladu nepretržitej činnosti vlády ako takej.

Účtovná jednotka nezostavuje účtovnú závierku na základe predpokladu nepretržitej činnosti, ak osoby zodpovedné za zostavenie účtovnej závierky alebo riadiaci orgán určia po dni vykazovania, že existuje buď zámer účtovnú jednotku zlikvidovať alebo zámer ukončiť jej činnosť (*An entity shall not prepare its financial statements on a going concern basis if those responsible for the preparation of the financial statements or the governing body determine after the reporting date either that there is an intention to liquidate the entity or to cease operating, or that there is no realistic alternative but to do so*).

Pri posudzovaní, či je predpoklad nepretržitej činnosti vhodný pre konkrétne účtovné jednotky, musia osoby zodpovedné za zostavenie účtovnej závierky a / alebo riadiaci orgán vziať do úvahy široké spektrum faktorov. K týmto faktorom patria súčasná a očakávaná výkonnosť účtovnej jednotky, všetky oznámené a potenciálne reštrukturalizácie organizačných jednotiek, pravdepodobnosť pokračovania vládneho financovania a, pokiaľ je to nevyhnutné, potenciálne zdroje náhradného financovania. V prípade účtovných jednotiek, ktorých činnosť je v prevažnej miere financovaná rozpočtovo, vzniká otázka predpokladu nepretržitej činnosti iba v prípadoch, kedy vláda oznámi svoj zámer ukončiť financovanie účtovnej jednotky.

Pokiaľ nie je predpoklad pokračovania činnosti naďalej adekvátny, potom tento štandard požaduje, aby túto situáciu účtovná jednotka zohľadnila vo svojej účtovnej závierke. Dopad takejto zmeny závisí od konkrétnych okolností danej účtovnej jednotky, napr. či jej činnosti majú byť prevedené na inú vládnu jednotku, predané alebo zlikvidované. Pokiaľ reštrukturalizácia oznámená až po dni vykazovania spĺňa definíciu udalostí neupravujúcich účtovnú závierku, musia byť zverejnené zodpovedajúce informácie v súlade s týmto štandardom.

5. Zverejňovanie

Účtovná jednotka zverejní dátum, kedy a kým bola účtovná závierka schválená na zverejnenie. Ak je iný orgán oprávnený vykonávať úpravy účtovnej závierky po jej zverejnení, účtovná jednotka táto skutočnosť zverejní (*An entity shall disclose the date when the financial statements were authorized for issue and who gave that authorization. If another body has the power to amend the financial statements after issuance, the entity shall disclose that fact*). Príkladom osôb alebo orgánov, ktoré môžu mať právomoc zmeniť účtovnú závierku po jej zverejnení sú ministri, vláda, parlament alebo iný volený zastupiteľský orgán. Ďalej je dôležité

zverejniť mimoriadne okolnosti, na základe ktorých majú osoby alebo organizácie právo zmeniť účtovnú závierku po jej zverejnení.

Ak účtovná jednotka obdrží po dni vykazovania, avšak pred dátumom schválenia účtovnej závierky na zverejnenie, novú informáciu o stave, ktorý existoval ku dňu vykazovania, aktualizuje súvisiace zverejnené údaje na základe tejto informácie.

Nezverejnenie významných udalostí nevyžadujúcich si úpravu po dni vykazovania môže ovplyvniť schopnosť používateľa účtovnej závierky prijímať na jej základe správne rozhodnutia. V tejto súvislosti účtovná jednotka zverejní pre každú významnú skupinu udalostí nevyžadujúcich si úpravu po dni vykazovania podstatu udalosti a odhad jej finančného účinku alebo prehlásenie o tom, že takýto odhad nie je možný.

Príspevok vznikol v rámci riešenia projektu VEGA Teoreticko-metodologické problémy účtovníctva Slovenskej republiky v procese zosúladovania s právom Európskej únie č. 1/2629/05.

Abstrakt

Zverejňovanie udalostí po dni vykazovania patrí k aktuálnym problémom účtovníctva verejného sektora. Príspevok sa zaoberá postupmi, ktoré subjekt verejného sektora použije pri určení, kedy by mala účtovná jednotka upraviť svoju účtovnú závierku z dôvodu udalostí po dni vykazovania. Základné problémy stanovenia týchto postupov sú riešené v medzinárodnom účtovnom štandarde pre verejný sektor IPSAS 14 – Udalosti po dni vykazovania. Tento štandard tiež špecifikuje požadované zverejnenia o dátume, kedy bola účtovná závierka schválená na zverejnenie, a o udalostiach po dni vykazovania.

Kľúčová slova: Účtovníctvo, Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, udalosti po dni vykazovania, udalosti vyžadujúce si úpravu po dni vykazovania, udalosti nevyžadujúce si úpravu po dni vykazovania

Summary

Disclosure of events after the reporting date belongs to the actual problems of public sector accounting. The article deals with procedures that an entity applies to determine, when an entity should adjust its financial statements for events after the reporting date. The basic problems of determination these procedures are specified in International Public Sector Accounting Standard IPSAS 14 – Events after the Reporting Date. This Standard also specifies the disclosures that an entity should give about the date when the financial statements were authorized for issue and about events after the reporting date.

Key words: Accounting, International Public Sector Accounting Standards, Events after the reporting date, Adjusting events after the reporting date, Non-adjusting events after the reporting date

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. International Public Sector Accounting Standards Board. 2007 – www.ifac.org
- [2] Kolektiv autoru: Příručka dokumentu Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor. První vydání. Praha: NKÚ, 2006. ISBN 80-239-7238-3.
- [3] KORDOŠOVÁ, A. : Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky v kontexte Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor In: Sborník s

mezinárodní vědecké konference: Účetnictví v procesu světové harmonizace. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2006.

- [4] KICOVÁ, M. – KORDOŠOVÁ, A.: Rezervy a podmienené záväzky v účtovníctve verejného sektora. In: AIESA – budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach. Zborník z 11. medzinárodnej vedeckej konferencie. Bratislava: EKONÓM, 2007.
- [5] Nariadenie Komisie (ES) č. 2238/2004 z 29. decembra 2004, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (ES) č. 1725/2003, ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokiaľ ide o IFRS 1, IAS 1 až 10, 12 až 17, 19 až 24, 27 až 38, 40 a 41 a SIC 1 až 7, 11 až 14, 18 až 27, 30 až 33.

Kontakt

Antónia Kovalčíková, doc. Ing., PhD., Katedra účtovníctva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 672 95 5771, kovalcik@dec.euba.sk