

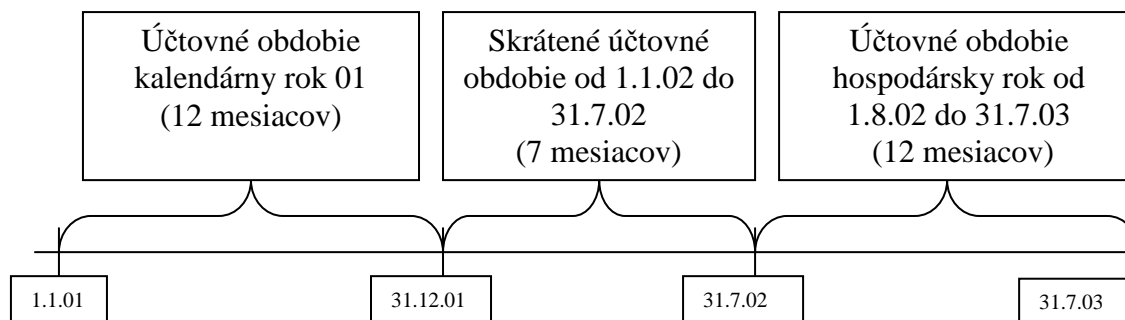
## VOĽBA ÚČTOVNÉHO OBDOBIA AKO NÁSTROJ ELIMINÁCIE RIZÍK A NEISTÔT V ÚČTOVNÍCTVE

### Selection of the accounting period than instrument of elimination of the risk and doubt in the accounting

*Marek Szász*

V súčasnom období celosvetovej hospodárskej krízy vystupuje do popredia snaha o kvantifikáciu a elimináciu rizík a neistôt súvisiacich s činnosťou podnikou. Existuje široká paleta nástrojov, ktoré podniky využívajú v snahe eliminovať čo najväčší počet rizík. Medzi tieto nástroje môžeme zaradiť aj účtovnú politiku podniku. V príspevku podrobnejšie rozoberieme jednu časť tejto účtovnej politiky a to voľbu účtovného obdobia.

Slovenská právna úprava účtovníctva umožňuje podnikom voľbu účtovného obdobia podľa ich potrieb. Základné účtovné obdobie sa vo všeobecnosti považuje kalendárny rok. Je to obdobie začínajúce vždy 1. januárom príslušného roku a končiacie sa 31. decembrom toho istého roku. Alternatívnou voľbou kalendárneho roku je hospodársky rok, ktorý môžeme definovať ako obdobie nepretržite po sebe nasledujúcich 12 kalendárnych mesiacov, ktoré nie je zhodné s kalendárnym rokom. Hospodársky rok si za účtovné obdobie nemôžu zvoliť všetky podniky. Účtovné obdobie, ktoré je hospodárskym rokom si nemôže uplatniť fyzická osoba, ktorá podniká alebo vykonáva inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazuje svoje výdavky na vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa zákona o dani z príjmov v znení neskorších právnych predpisov, a tiež účtovnej jednotky verejnej správy, ktoré sa riadia zákonom o rozpočtových pravidlách verejnej správy v znení neskorších právnych predpisov. Tieto obmedzenia sú spôsobené úzkou previazanosťou uvedených účtovných jednotiek z hľadiska peňažných tokov na štátny rozpočet, ktorý sa zostavuje na kalendárny rok, resp. rozpočty vyšších územných celkov a obcí. K zmene účtovného obdobia z kalendárneho roku na hospodársky rok môže dôjsť len k prvému dňu kalendárneho mesiaca. To znamená, že hospodársky rok musí z hľadiska jeho uplatnenia začínať v prvý deň ľubovoľného kalendárneho mesiaca okrem januára. Pri zmene účtovného obdobia je obdobie od ukončenia predchádzajúceho účtovného obdobia do začatia iného účtovného obdobia, účtovným obdobím, ktoré je kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov. Toto obdobie sa neoznačuje ako účtovné obdobie, používa sa pre neho názov skrátené účtovné obdobie. Uvedené skutočnosti sú zobrazené v nasledujúcej schéme:



Z uvedenej schémy vyplýva, že ak sa podnik rozhodne v priebehu roku 02 o zmenu účtovného obdobia z kalendárneho roku na hospodársky rok, pričom začiatok hospodárskeho roku si určila na 1.8. roku 02, musí zostaviť riadnu účtovnú závierku k 31.7. roku 02 za obdobie od 1.1. roku 02 do 31.7. roku 02. V poznámkach účtovnej závierky musí túto skutočnosť aj uviesť, pretože ide o dôležitú zmenu vo vzťahu k informačným potrebám používateľov informácií z účtovnej závierky. Zmenou obdobia sa totiž stráca priama porovnateľnosť informácií prezentovanými v účtovnej závierke za bežné účtovné obdobie s údajmi za predchádzajúce účtovné obdobie, nakoľko časové intervaly nemajú rovnakú dĺžku trvania. To isté platí aj pre hospodársky rok, za ktorý bude účtovná jednotka zostavovať riadnu účtovnú závierku k 31.7. roku 03 a to za obdobie od 1.8. roku 02 do 31.7. roku 03. Opäť nastane porušenie zásady porovnateľnosti nakoľko predchádzajúce účtovné obdobie bolo kratšie ako 12 mesiacov. Všetky tieto skutočnosti musí účtovná jednotka uviesť v poznámkach.

Prechod účtovného obdobia z kalendárneho roku na hospodársky rok a opačne by si mal podnik vopred zvážiť, vzhľadom na to, že uplatnenie takéhoto prístupu nemusí mať vplyv na skvalitnenie prezentovaných informácií v účtovnej závierke. Zmena účtovného obdobia je opodstatnená len v tom prípade ak informácie po jej vykonaní budú viesť k vyššej užitočnosti ako aj dosiahnutiu verného a pravdivého obrazu o podniku.

Dôvody, pre ktoré sa podniky rozhodnú uplatniť zmenu účtovného obdobia sú rôzne. Medzi najčastejší dôvod patrí zosúladienie účtovného obdobia s podnikmi v rámci konsolidovaného celku. Táto zmena účtovného obdobia má nielen pragmatickú výhodu ale môže zabezpečiť aj elimináciu možných nepresností a nepravdivých údajov, ktoré vzniknú pri účtovaní a vykazovaní predmetu účtovníctva v nie rovnakých obdobiach. Podniky, ktoré museli poskytovať svoju individuálnu účtovnú závierku pre potreby konsolidácie v období kedy nebolo v Slovenskej republike možné zvoliť si za účtovné obdobie hospodársky rok boli nútené používať iné účtovné obdobie pre potreby konsolidácie účtovnej závierky a iné pre potreby vykazovania skutočností v účtovnej závierke v Slovenskej republike. Táto skutočnosť mohla viesť k viacerým nepresnostiam či už v konsolidovanej resp. individuálnej účtovnej závierke.

Ďalším dôvodom na zmenu kalendárneho roku na hospodársky rok je dodržanie akruálneho princípu a priradovanie nákladov k výnosom. Existuje celý rad odvetví, ktoré sú špecifické dĺžkou výrobného procesu a kolobehu majetku vo výrobnom podniku. Najmarkantnejší príklad je odvetvie poľnohospodárstva a stavebníctva. V týchto odvetviach pri použití kalendárneho roku ako účtovného obdobia sa podniky vystavujú hneď niekoľkým rizikám a neistotám. Problematickým je napríklad vykazovanie výsledku hospodárenia v poľnohospodárskych podnikoch, ktoré sa zaoberajú rastlinnou výrobou, nakoľko náklady súvisiace so založením úrody boli účtované v prvom účtovnom období avšak realizácia produkcie nastala až v nasledujúcom účtovnom období. Aj keď podniky aktivovali náklady súvisiace so založením úrody resp. ich účtovali cez zmenu stavu vnútroorganizačných zásob vytvára sa tu veľký priestor na možné zámerné ovplyvňovanie výsledku hospodárenia a to cez aktiváciu nákladov, ktoré nemajú vstupovať do ocenenia zásob vlastnej výroby, resp. nadhodnotením ocenenia vnútroorganizačných zásob, do ktorého sa môžu preniesť aj náklady, ktoré podľa kalkulácií by nemali ovplyvňovať vlastné náklady na výrobu vnútroorganizačných zásob. Ďalej sú tieto podniky vystavené veľkej dávke neistoty a rizika, či náklady, ktoré súviseli so založením úrody budú v skutočnosti kryté realizovanými výnosmi (t.j. tržbami). Existuje nespočetne veľa externých vplyvov, ktoré podnik nemôže predpokladať a nemôže ich ovplyvniť ako sú napr. zničenie úrody vplyvom poveternostných podmienok (nedostatok vlhky, zničenie úrody krupobitím a pod.), vývojom na trhu z danou komoditou a pod. Je výhodnejšie, ak by si poľnohospodársky podnik zvolil účtovné obdobia

takým spôsobom, aby vo výsledku hospodárenia za dané účtovné obdobie boli zohľadnené všetky riziká respektíve straty, ktoré súvisia z daným účtovným obdobím. Ak sa podnik napr. zaoberá pestovaním ozimín účtovné obdobie by si mal zvoliť od mesiaca, v ktorom mu začínajú vznikať náklady súvisiace zo založením novej úrody a malo by skončiť až po predpokladanom predaji úrody (optimálnym by mohlo byť napríklad obdobie od 1.9 do 31.8). Takto zvoleným účtovným obdobím sa podnik môže vyhnúť hneď niekoľkým rizikám. V prvom rade eliminuje riziko likvidity, nakoľko z oveľa väčšou presnosťou môže odhadnúť okrem iného aj ocenenie zásob vlastnej výroby, ktoré ešte nestihol realizovať, čo bude mať vplyv aj na výšku jeho tržieb (pri poklese predajných cien produkcie, podnik vytvára opravné položky k zásobám vlastnej výroby). V poľnohospodárskych podnikoch je dôležitá aj eliminácia rizika cash flow, ktoré môže vzniknúť oneskoreným inkasom pohľadávok od odberateľov, čo v praxi znamenalo zánik veľkého počtu poľnohospodárskych podnikov. Zvolením optimálneho účtovného obdobia podnik môže ku dňu ku ktorému zostavuje účtovnú závierku lepšie posúdiť dané riziko a môže ho zohľadniť vo svojej účtovnej závierke tvorbou opravných položiek k pohľadávkam (odzrkadlí predpokladaný nižší ekonomický úžitok z danej pohľadávky v budúcnosti. Ďalším dôležitým momentom pri takomto type podnikov môže byť rozšírenie podnikateľských aktivít (zmenou výmery obrábanej pôdy a pod.) čo pri použití kalendárneho roku skreslí informácie poskytované účtovnou závierkou.

### Abstrakt

Voľba účtovného obdobia ako nástroja eliminácie rizik a neistôt v účtovníctve podnikateľov je dôležitým nástrojom účtovnej politiky podniku. Správne zvoleným účtovným obdobím podniky môžu eliminovať riziká a neisoty v rôznych oblastiach. V mnohých prípadoch hospodárskej praxe v Slovenskej republike však táto možnosť ostáva nevyužitá.

**Kľúčové slová:** voľba účtovného obdobia, riziko, neistota, eliminácia.

### Summary

Selection of the Accounting period is very important instruments of elimination risk and doubt in the accounting. Correctly choices an accounting period can the entity elimination risks and doubts in different areas. In many cases praxis v Slovak republic is that alternative idle.

**Key words:** Selection of the accounting period, risk, doubt, elimination

**JEL klasifikácia:** M40, M41

### Použitá literatúra

- [1] ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. : Analýza účtovnej závierky. Prvé vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2006. ISBN 80 -8078-070-6.
- [2] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [3] Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorých sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.

### Kontakt

Marek Szász, Ing., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 766, e-mail: [marekszasz@zoznam.sk](mailto:marekszasz@zoznam.sk)