

VÝZNAM TEÓRIE ÚČTOVNÍCTVA V PRAXI¹

Meaning of accounting theory in praxis

Renáta Feketeová

Ekonomická realita patrí k najzložitejším objektom skúmania. Niektorí teoretici sa domnievajú, že netreba, aby ekonomická teória prichádzala s novými odporúčaniami, ale stačí dobre pozorovať, analyzovať a zovšeobecňovať ekonomický život (pozitívna ekonómia). Iní sa domnievajú, že hlavným cieľom economickej teórie je vytvárať určité odporúčania, normatívy pre správanie mikrosféry a makrosféry (normatívna ekonómia). Účtovníctvo, ako súčasť ekonómie, podlieha rovnako vývojovým tendenciám, ktoré sú vo väčšej alebo menšej miere ovplyvnené preferenciami vo vývoji ekonomiky a trendom evolúcie v hospodárskom živote tak v národnom ako aj nadnárodnom kontexte.

*"Dejiny sú svedkom čias, svetlom pravdy, život pokračujúci v pamäti potomstva, učiteľom života a hlásateľom starodávnosti."*² Túto sentenciu napísal jeden z najvzdelanejších mužov staroveku, poučený skúsenosťami zo Sullovej diktatúry i občianskych vojen za prvého triumvirátu, Marcus Tullius Cicero, ktorý veril, že história je učiteľkou života - *"Historia magistra vitae est"*³. Odkaz Cicera prevzali aj súčasní humanistickí vzdelanci, ktorí uznávajú, že vzdelanosť, ako tretia moc, môže ovplyvniť štáty a ako povedal Platón, že *„šťastné budú tie štáty, kde budú vládnuť mudrci.“* Napokon aj Komenský hlása Pansofiu a Pampaediu - hľadanie múdrosti celoživotným vzdelávaním a výchovou. Tieto myšlienky sú platné aj pre účtovníctvo.

Už Luca Pacioli v roku 1494 vo svojom diele „Osobitná rozprava o účtoch a zápisoch“ uvádza to, čo platí aj v súčasnosti: *„... kto chce viesť obchod s náležitou starostlivosťou, sú prospešné najmä tri veci. Na prvom mieste sú to hotové peniaze a každé iné hmotné imanie, v duchu známeho úslovia filozofa: unum aliquid necessariorum est substantia (najpotrebnejšie je jedno – totiž hmota (peniaze) ... Druhá vec, ktorú si žiada správny obchod je, aby si bol dobrým účtovníkom a obratným počtárom. ... Tretia a posledná vec je, aby obchody boli riadne rozvrhnuté v dobrom poriadku tak, aby bolo možné o každom z nich získať správu, koľko je dlh a koľko pohľadávka, pretože v obchode o nič iné nejde.“*

Tak ako pre všetky oblasti economickej vedy, aj pre teóriu a prax účtovníctva platí, že vzťah abstrakcie a konkrétnych javových foriem je mnohoúrovňový a interpretácia teoretických poznatkov zostáva bezpochyby diferencovaná pre rôzne rozlišovacie úrovne riadenia. Táto skutočnosť však nijako nevyvracia oprávnenú potrebu rozvíjať teoretické koncepcie účtovníctva na úrovni abstrakcie, ktorá umožňuje formulovať teoretické postuláty zamerané predovšetkým na oblasť oceňovania (teória oceňovania), vykazovania (bilančné teórie) a metodiky a techniky účtovania (teórie účtov), ako základných súčastí teórie účtovníctva.

¹ Tento článok bol spracovaný ako jeden z výstupov projektu Kultúrnej a edukačnej grantovej agentúry Ministerstva školstva SR č. 3/6243/08 (G483/08) „Implementácia zmien v účtovnom a daňovom systéme po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie a Eurozóny do výučby predmetov študijného programu Účtovníctvo“.

² *„Historia vero testis temporum, lux veritatis, vita memoriae, magistra vitae, nuntia vetustatis.“* Cicerone, De oratore II, 36.

³ *"Historia magistra vitae"* - túto často citovanú vetu nájdeme v jeho najvýznamnejšom rétorickom diele „O rečníkovi“. Cicero bol presvedčený, že vzdelanie človeka humanizuje.

Oceňovanie v účtovníctve predstavuje proces spojený s určením peňažnej sumy, ktorá má byť priradená účtovnej položke. Vzhľadom na to, že účtovníctvo je vedené v peňažných jednotkách, je zrejmé, že oceňovanie je ústredným problémom účtovníctva. Od zvoleného spôsobu oceňovania majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov závisí obsah a vypovedacia schopnosť prakticky všetkých ekonomických veličín zaznamenávaných a zisťovaných v účtovníctve. Tieto sú základom rôznych analýz, ktorých výsledkom je sústava ukazovateľov charakterizujúcich ekonomickú situáciu podniku.

Použitie konkrétnej metódy oceňovania vo veľkej miere závisí na dni, ku ktorému sa oceňuje, na objekte oceňovania a subjekte ktorý oceňuje, ako aj na účele, ktorý sa oceňovaním sleduje.

Merná jednotka používaná v účtovníctve môže mať podobu peňažnej jednotky v národnej mene, alebo podobu jednotky stálej kúpnej sily. To znamená, že môžeme konštruovať *system na báze historických cien v peňažných jednotkách, historických cien v jednotkách stálej kúpnej sily, bežných cien* (reprodukčných obstarávacích⁴ cien, príp. realizačných cien) *v peňažných jednotkách, bežných cien v jednotkách stálej kúpnej sily, čistých súčasných hodnôt očakávaných peňažných tokov alebo čistých súčasných hodnôt očakávaných tokov jednotiek stálej kúpnej sily*. Každá z oceňovacích veličín uplatňovaná v tom-ktorom systéme má svoje výhody aj svoje nevýhody z hľadiska jej uplatnenia pri oceňovaní jednotlivých súčastí majetku a zdrojov majetku. A práve znalosť týchto kladných a záporných stránok, ktoré dopodrobna analyzuje teória účtovníctva, je potrebná pre správne vytvorenie si obrazu o stave a pohybe majetku a zdrojov majetku pri použití spôsobu ocenenia ich jednotlivých druhov.

Rôzne hodnotiace hľadiská vyvolávajú potrebu použitia rôznych cien. Zvolené ocenenie je závislé od sledovaného cieľa ocenenia, t. j. ten istý majetok môže byť ocenený rôznymi cenami. Za správnu cenu považujeme takú cenu, resp. také ocenenie, ktoré najlepšie zodpovedá sledovanému účelu (úlohe) oceňovania. Na to, aby účtovná jednotka vedela správne vyhodnotiť výsledky ekonomického procesu, musí mať správne výstupy - kvantitatívne ukazovatele, ktoré nezíska bez správne zvoleného ocenenia. Preto potrebuje mať dostatočný základ znalostí z teórie oceňovania, aby vedela eliminovať nedostatky a preferovať pozitíva jednotlivých oceňovacích základní vo vzťahu k sledovanému účelu oceňovania. Napriek tomu, že oblasť oceňovania je v účtovníctve (finančnom účtovníctve) dosť striktno upravená mantinelmy, ktoré okliešťujú možnosti variantnosti riešenia v oceňovaní, tieto nie sú postavené v manažerskom účtovníctve, kde je prípustné voliť také metodické postupy tak, aby čo najlepšie zodpovedali potrebám manažmentu na jednotlivých stupňoch riadenia.

Vhodným postupom, so zohľadnením predchádzajúcich skutočností, je používanie rôznych spôsobov oceňovania pre internú potrebu riadenia v závislosti od úrovne rozhodnutia (strategické, taktické, operatívne) a časového horizontu, na ktorý je rozhodnutie prijímané (dlhodobé rozhodnutia, krátkodobé rozhodnutia), prípadne času, ktorý toto rozhodnutie ovplyvní. Takýto postup je však nesmierne náročný pre pracovníkov všetkých úrovní riadenia⁵ ako aj účtovníkov, ktorý takéto relevantné podklady majú zostavovať. Minimálne je potrebné, aby všetky významné skutočnosti týkajúce sa oceňovania, zmeny trhovej hodnoty a vplyvu inflácie boli spracované v podkladoch tvoriacich základňu pre správne a kvalifikované rozhodnutie a samozrejme je potrebné, aby boli vedením pri rozhodovaní aj zohľadnené. Iba za týchto podmienok môže podnik z dlhodobého hľadiska prosperovať a využívať všetky príležitosti, ktoré sa v trhových podmienkach naskytnú, pre ďalší rozvoj.

⁴ Niektorí autori ich nazývajú cenami obnovy.

⁵ Kládie nároky na kvalifikované obsadzovanie pozícií vedenia ako aj ich schopnosti správne interpretovať a vyhodnocovať poskytované informácie a preniesť tieto závery do prijatia zodpovedného rozhodnutia.

Z hľadiska pochopenia súvislostí metodiky a techniky zaznamenávania dejov v podniku zohráva dôležitú úlohu teória účtov, ktorej predmetom skúmania sú kritériá klasifikácie účtov, pravidiel účtovania na účtoch a zdôvodňovanie podvojnosti zápisov pri zaznamenávaní účtovných prípadov v sústave podvojného účtovníctva a kritériá klasifikácie teórií účtov.

Na teóriu oceňovania a teóriu účtov veľmi úzko nadväzuje teória zostavovania bilancií, ktoré sú pre väčšinu používateľov informácií z účtovníctva jediným zdrojom informácií o podniku. Z hľadiska potreby porovnateľnosti sú v súčasnosti upravované normatívne na národnej aj nadnárodnej úrovni a znalosť týchto úprav predpokladá znalosť základných teoretických východísk, pojmov a vzťahov. Dostatočná úroveň teoretických znalostí tiež tvorí predpoklad na správnu analýzu informácií ktoré účtovná závierka (predovšetkým jej jednotlivé výkazy) poskytuje. Znalosť bilančných teórií, podmienok a príčin ich vzniku, ich jednotlivých prístupov k bilancií a oceňovaniu pomáha teoreticky aj prakticky zdôvodniť funkciu bilancie a zvyšuje rozhľad a ozrejmuje súvislosti v súčasných striktno koncipovaných postupoch pri zostavovaní účtovnej závierky vo finančnom účtovníctve.

Na záver môžeme konštatovať, že účtovníctvo je disciplínou, ktorá ako produkt potrieb ľudskej praxe nie je teoreticky vymedzený exaktným systémom niekoľkých definícií objektov a pravidiel relácií medzi nimi. Priestor teórie účtovníctva je vymedzený vzájomne sa prelínajúcimi, nadväzujúcimi, ale aj konfrontujúcimi sa paradigmami, súbormi účtovných zásad a postupov, charakterizujúcimi prevažne rozhodujúce požiadavky na účtovné informácie, väčšinou na údaje v účtovnej závierke. Účtovné princípy (zásady), metódy a postupy vznikali ako dôsledok konvenčnej podstaty účtovníctva ako systému a ak by boli použité súčasne, pôsobili by ako antinómie. Za nedostatok súčasnej praxe a pedagogického procesu v oblasti účtovníctva môžeme považovať nevyužívanie kladných prvkov analyzovaných v jednotlivých oblastiach teórie účtovníctva založených na skúsenostiach v jednotlivých etapách vývoja ekonomiky v nadväznosti na politické a hospodárske zmeny v krajinách, v ktorých teórie vznikali. Prehĺbenie teoretických znalostí umožní náročnejší prístup k riešeniu metodických problémov spojených so zavádzaním IAS/IFRS, ktorých základom je variantnosť riešení problémov účtovníctva.

Teória účtovníctva, ako aj historický vývoj účtovníctva, je a stále zostane prameňom, ku ktorému sa môže aj súčasná prax pri riešení aktuálnych problémov vrátiť (v snahe pochopiť a zorientovať sa v problematike, prípadne použiť historicky preverený spôsob riešenia - v teórii alebo praxi) a preto je a aj vždy bude jej skúmanie stále aktuálne.

Abstrakt

Účtovníctvo je disciplínou, ktorá ako produkt potrieb ľudskej praxe nie je teoreticky vymedzeným exaktným systémom niekoľkých definícií objektov a pravidiel relácií medzi nimi. Za základné súčasti teórie účtovníctva môžeme chápať teóriu oceňovania, bilančné teórie a teórie účtov. Prehĺbenie teoretických znalostí umožní náročnejší prístup k riešeniu metodických problémov praxe spojených so zmenami v úprave účtovníctva, najmä používanie IAS/IFRS, ktorých základom je variantnosť riešení problémov účtovníctva.

Kľúčové slová: teória účtovníctva, teória oceňovania, bilančné teórie, teórie účtov, význam teórie v praxi

Summary

Accounting as a discipline, a product of human practice, is not theoretically described as an exact system of several definitions and rules and the relations among them. The basic components of accounting theory entail the theory of valuation, theories of balances and the

theories of accounts. The in-depth knowledge of theoretical methods therefore enable a more demanding approach to solving methodological issues in practice which are connected with changes in the design of accounting, mainly the application of IAS/IFRS, which relies on the variability of problem-solving in accountancy.

Key words: accounting theory, theory of valuation, theories of balances, theories of accounts, meaning of theory in praxis

JEL klasifikácia: M40

Použitá literatúra

- [1] JANHUBA, M.: Základy teorie účetnictví. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 2005. ISBN 80-245-0852-4.
- [2] ŠLOSÁROVÁ, A. a kol.: Analýza účtovnej závierky. Bratislava: IURA EDITION, 2004. ISBN 80-8078-070-6.
- [3] ZÁVARSKÁ, Zuzana: Implementácia znalostného manažmentu do podnikovej praxe. In: Manažment v teórii a praxi. roč. 1, č. 2, 2005, s. 54-60. ISSN 1336-7137
Dostupné na internete: <<http://casopisy.euke.sk/mtp>>

Kontakt

Renáta Feketeová, Ing., Mgr., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave,
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 777, feketeov@euba.sk