

Renáta Pakšiová

VÝZNAM TEÓRIE ÚČTOVNÍCTVA V KONTEXTE SVETOVÉHO VÝVOJA¹

Abstract: *Every existing department within the company's information system has its own justification. Accountancy belongs to the fundamental information systems of every organisation. The majority of disciplines in the field of direction sooner or later experience the importance of forming their own theory which may enable the clarification concerning the content of specific disciplines and its functioning and non-subordination in the system of direction. Accountancy as part of the information system (and the system of direction) was dependent on the historically proved necessity of every conducting system combined with the importance of accounting information. The continuous changes of legal norms referring to accountancy in the Slovak Republic with the aim to achieve harmony with above-the-standard modifications have led to the necessity of concept unification concerning the theoretical basis of accountancy. The familiarisation with the theoretical principles of accountancy and the influence of different theoretical schools can help to comprehend the philosophy of accountancy, which forms the basis of national and above-the-national legal norms, and these norms in turn modify current accountancy and the financial statement.*

Keywords: *theory of accounting, practice of accounting, global progress of accounting*

JEL: M 40

Úvod

Účtovníctvo je špecifická vedná disciplína ekonómie, ktorá vznikla v minulosti prirodzeným rozvíjaním poznatkov zhromažďovaných o spôsobe systematického zaznamenávania súvislostí v priebehu hospodárskeho života podniku, vychádzajúceho z princípu zobrazujúceho zachovanie hmoty a energie od prvopočiatkov vyvolaných potrebami praxe.

Neustále zmeny v národnej úprave účtovníctva Slovenskej republiky, ako aj v celosvetovo uznávaných účtovných systémoch IFRS, IPSAS a US GAAP evokujú potrebu zjednotenia pohľadu na teoretické východiská účtovníctva. Analýza a zhod-

¹ Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu KEGA č. 016EU-4/2011 (2011 – 2012) „Teória a prax účtovníctva v kontexte svetového vývoja s akcentom na vzdelávanie študentov v účtovníckej profesii“.

notenie teoretických princípov a vplyvu rôznych teoretických škôl na účtovné systémy môže pomôcť pri pochopení filozofie účtovníctva, ktorá je východiskom národných aj nadnárodných noriem upravujúcich účtovnú závierku, príp. aj bežné účtovníctvo, a pomôcť vytvoriť určitý nadhľad, ktorý zjednotí roztrieštený obraz účtovníctva vychádzajúci z častých zmien v právnych úpravách. Účtovníctvo ako integrálna súčasť každej podnikateľskej činnosti zisťuje, kvantifikuje a analyzuje jej priebeh a hodnotí dosiahnuté ekonomické výsledky. Je zdrojom informácií o využívaní a zhodnocovaní majetku, o výnosnosti vložených vstupov do podnikania, o finančnej situácii a ekonomickej stabilite. Informácie poskytované účtovníctvom majú svojimi vlastnosťami neoceniteľnú prednosť aj z hľadiska potrieb zdaňovania. Poskytovanie preukazných podkladov pre potreby správcov daní je najstaršou funkciou účtovníctva a v záväzkových vzťahoch podnikateľov im patrí významné miesto.

1 Postavenie teórie účtovníctva v ekonomickej teórii

Potreba vedeckého výskumu v tejto oblasti bola podmienená až rozvojom výrobnnej činnosti a obchodu. S rozvojom globálneho trhového hospodárstva a s tým spojeným množstvom novovznikajúcich problémov v plnení základného cieľa účtovníctva (čo vždy bolo a stále je zobrazenie skutočností o ekonomickej situácii hospodárskej jednotky²), sa jeho význam ešte znemohonásobil.

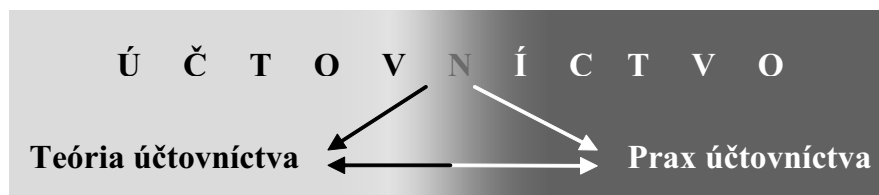
Skúmanie teórie účtovníctva je veľmi zložitý a rozsiahly problém, pretože nie je možné jednoznačne určiť hranicu medzi teóriou účtovníctva a praktickým používaním postulátov a záverov, ktoré vyplynuli z teórie účtovníctva ako vednej disciplíny. Predmet a motívy skúmania v teórii účtovníctva zasa vychádzajú z praktickej stránky účtovníctva, zaznamenávajúceho ekonomickú stránku tvorivej, praktickej ľudskej činnosti (schéma č. 1). ([9], s. 12) Preto si táto problematika vyžaduje náročné skúmanie historického prostredia, v ktorom vznikli jednotlivé teórie, primárne spoznanie motívov a príčinných súvislostí ich vzniku, skúmanie bibliografických databáz (najmä z obdobia pôvodu jednotlivých teórií), a samozrejme, históriu rozvoja účtovníctva od najstarších čias po súčasnosť.

² *Hospodárskou jednotkou (hospodárskym subjektom, ekonomickou jednotkou)* rozumieme organizovaný, celistvý, jednoznačne identifikovateľný, relatívne ohraničený celok, ktorý uskutočňuje všetky činnosti vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť a na vlastný účet. Ak je jej vznik a existencia právne upravená, ide o *právnu jednotku*. V ekonomickom priestore existuje veľké množstvo hospodárskych jednotiek (*mikroekonomických jednotiek*), ktorých vzájomné pôsobenie a ovplyvňovanie formuje makroekonomické prostredie. Hospodárske jednotky, ktoré sa zriaďujú v záujme dosahovania zisku, sú *podnikateľské jednotky*. V ďalšom texte budeme v ich súvislosti používať aj iné synonymá ako podnik, firma, spoločnosť...

Účtovnou jednotkou je hospodárska jednotka, za ktorú sa hospodárske javy a procesy, ktoré sa na ňu vzťahujú, účtujú kontinuálne (od vzniku po zánik) v jednotnom účtovníctve (za hospodársku jednotku ako celok) a zostavuje sa účtovná závierka. V prípade podnikateľskej jednotky hovoríme o *podnikateľskej účtovnej jednotke*.

Schéma č. 1

Vzťah teórie účtovníctva a praxe účtovníctva



Rozvoj účtovníctva ako vedy³ vo veľkej miere ovplyvnila ekonomická teória a najmä mikroekonómia; toto ovplyvňovanie je však obojstranné. Hospodárske subjekty (ekonomické jednotky) neexistujú v prostredí popri sebe izolovane, navzájom spolupracujú alebo si konkurujú, dopĺňajú sa, sú na sebe závislé, ony tvoria ekonomiku národného hospodárstva. Ich interakciou vznikajú otázky a problémy, ktoré predstavujú náplň skúmania makroekonómie.

„Vývoj ekonomickej vedy charakterizuje rôznosť názorov na jeden a ten istý problém. Preto sa aj dnes v zložitej štruktúre súčasnej vedy môžeme stretnúť s rozličnými teoretickými koncepciami, ktoré súčasne popri sebe existujú, vyvíjajú sa a zároveň rozdielne, často protirečivo formulujú vlastné teoretické koncepcie.“ ([5], s. 9)

Jednotlivé smery ekonomickej teórie sa od seba líšia svojím vzťahom k realite, ale aj tým, či si kladú za cieľ spätne pôsobiť na ekonomický život alebo nie. M. Friedman v eseji „Metodológia pozitívnej ekonómie“ podľa týchto kritérií rozlíšil dva prístupy.

Pozitívna ekonómia prijíma ekonomickú realitu takú, aká je. Jej cieľom je túto realitu opísať a hľadať v nej zákonitosti fungovania. Ekonómia sa podľa jej predstaviteľov má zaoberať tým, čo je, a nie tým, čo by malo byť. Sústreďuje sa na opis – v mikroekonómii stavu podniku, hľadanie rovnováhy výrobcu, spotrebiteľa a pod.

Normatívna ekonómia zahŕňa hodnotové súdy. Skúmanie reality je pre ňu len východiskom k zovšeobecňujúcim záverom o tom, čo by malo byť a čo by sa pre to malo robiť. Jej skutočným cieľom je mať aktívnu úlohu vo vývoji ľudskej spoločnosti.

Kým v oblasti mikroekonómie prevažuje skôr pozitívna ekonómia, ktorá vyúsťuje do rôznych modelov správania subjektov, pre makroekonómiu je charakteristická skôr normatívna ekonómia.

V nadväznosti na ekonómiu (ekonomickú teóriu, ktorej súčasťou je aj teória účtovníctva) možno pozorovať premietnutie týchto prístupov do účtovníctva, s rozdielnou mierou uplatňovania v závislosti od miesta a historickej etapy vývoja účtovníctva v kontexte stanoveného cieľa, funkcií a úloh účtovníctva modifikovaných v príslušnej dobe.

Veda o účtovníctve (teória účtovníctva), ako aj ekonómia pri uplatňovaní vedeckých metód skúmania prechádzajú niekoľkými na seba nadväzujúcimi etapami: proces pozorovania, proces analýzy pozorovaných skutočností, formovania hypotéz

³ Veda je systematická sústava poznatkov o zákonitostiach objektívnej skutočnosti v určitej oblasti, ktorá vznikla teoretickou poznávacou činnosťou človeka. Zovšeobecnený, vnútorne usporiadaný súbor overených poznatkov z konkrétnej oblasti tvorí teóriu. [7]

(za použitia logických metód – indukcie a dedukcie), proces testovania (overovania) hypotéz, interpretácie hypotéz až po sformulovanie teórie (syntéza ako základ ekonomickej teórie).

Teória účtovníctva sa nikdy nerozvíjala samoúčelne, ale jej zameranie bolo vždy vyvolané potrebami praxe. Z hľadiska spôsobu nadväznosti teórie účtovníctva a praxe rozlišujeme *pozitívnu a normatívnu teóriu účtovníctva*.

Základná filozofia *pozitívnej teórie účtovníctva* vychádza z preferovania pozitívnych skúseností, záverov a spôsobov riešenia problémov, ktoré sa premietajú do úpravy účtovníctva založenej na zvykovom práve. Rozvoj a orientácia tejto teórie účtovníctva je v úzkej nadväznosti na potreby praxe a jej problémy. Korene možno identifikovať v angloamerickom spôsobe úpravy účtovníctva.

Normatívna teória účtovníctva vychádza z normatívneho spôsobu úpravy účtovníctva a následného riešenia problémov, ktoré v praxi vznikajú pri aplikácii právnych noriem. Riešenia vychádzajúce z teórie účtovníctva sú zasa aplikovateľné až po ich premietnutí do právnej úpravy účtovníctva. Prejavuje sa v úprave účtovníctva inštitucionálneho charakteru.

V kontinentálnom účtovníctve (ako aj v SR) v minulosti aj v súčasnosti stále prevláda normatívna teória účtovníctva, naopak, v procese harmonizácie sa stále viac do popredia dostáva pozitívna teória účtovníctva vzhľadom na jej pružnosť a flexibilitu z nej vyplývajúcich záverov.

2 Predmet skúmania teórie účtovníctva

V nadväznosti na ekonómiu (ekonomickú teóriu, ktorej súčasťou je aj teória účtovníctva) možno pozorovať premietnutie uvedených prístupov do účtovníctva, s rozdielnou percentuálnou mierou uplatňovania v závislosti od miesta a historickej etapy vývoja účtovníctva v kontexte stanoveného cieľa, funkcií a úloh účtovníctva modifikovaných v príslušnom čase.

Veda o účtovníctve (teória účtovníctva), ako aj ekonómia pri uplatňovaní vedeckých metód skúmania prechádzajú niekoľkými na seba nadväzujúcimi *etapami*: proces pozorovania, proces analýzy pozorovaných skutočností, formovania hypotéz (za použitia logických metód – indukcie a dedukcie), proces testovania (overovania) hypotéz, interpretácie hypotéz až po *sformulovanie teórie* (syntéza ako základ ekonomickej teórie).

Účtovníctvo predstavuje systém sledovania, merania a klasifikácie faktov hospodárskej činnosti, ktorý zovšeobecňuje a odovzdáva informáciu na riadenie hospodárskych procesov. Zároveň je dôležité vymedziť *cieľ účtovníctva* (riadenie hospodárskych procesov), *obsah účtovníctva* (informácia o faktoch hospodárskej činnosti) a jeho *pracovnú funkciu* (sledovanie, meranie, klasifikácia, zovšeobecňovanie a odovzdávanie informácie). Obsah účtovníctva sa pritom spája s predmetom jeho teórie a pracovná funkcia vymedzuje jeho prax. ([4], s. 53)

V medzivojnovom období sa niektorí odborníci pokúšali vypracovať charakteristiku obsahu účtovných informácií, ktorá bola pokusom o teoretický prístup na takej

úrovni abstrakcie, s ktorou pracujú ostatné špeciálne disciplíny teórie riadenia. 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.

Teória účtovníctva využíva názory formulované v ekonomickej teórii a aplikuje tieto poznatky v praxi. Pojmový aparát, tak v národnej, ako aj nadnárodnej úprave účtovníctva, vychádza z *neoklasickej ekonomickej teórie*. ([9], s. 12) Táto teória považuje za najdôležitejší princíp užitočnosti a vzácnosti. S využitím záverov neoklasickej ekonómie sa v definíciách jednotlivých pojmov premieta vzťah k zníženiu ekonomických úžitkov (v prípade záväzkov a nákladov) alebo k zvýšeniu ekonomických úžitkov (v prípade majetku a výnosov).

Predmetom skúmania vedy o účtovníctve (teórie účtovníctva) sú skutočnosti, ktoré sú predmetom účtovníctva v praxi. Teoretici (vedeckí pracovníci v oblasti účtovníctva) skúmajú predmet účtovníctva z rôznych pohľadov, analyzujú ich, prinášajú alternatívne riešenia, návody a postupy, ako aj vedecké zdôvodnenia rôznych oblastí metodiky účtovníctva.⁴ V účtovníctve (v teórii i v praxi) sa využívajú predovšetkým tieto metodické prostriedky: účtovné doklady, oceňovanie, účet, účtová osnova, účtový rozvrh, účtovný zápis, účtovné knihy, inventarizácia, účtovná závierka, archívacia účtovnej dokumentácie. ([9], s.14)

Z hľadiska praktickej aplikácie výsledkov vedeckej činnosti v oblasti účtovníctva možno vymedziť v teórii účtovníctva tieto základné okruhy problémov v [3]:

1. Prvý okruh predstavuje problematika *oceňovania* v účtovníctve. Oceňovanie sa považuje za materiálnu stránku účtovníctva a predstavuje základný problém účtovníctva. Je veľmi potrebné teoreticky rozpracúvať oceňovacie zásady a metódy oceňovania, keďže spôsob oceňovania a použité oceňovacie veličiny ovplyvňujú všetky kategórie účtovníctva a majú zásadný význam pri prijímaní rozhodnutí na ich základe.

2. Na problematiku oceňovania úzko nadväzujú a funkciu bilancie vysvetľujú *bilančné teórie*. Vo všeobecnosti možno povedať, že bilančné teórie poskytujú teoretický základ na rozpoznanie, zaradenie a ocenenie súčastí majetku podniku a jeho následné vykázanie.

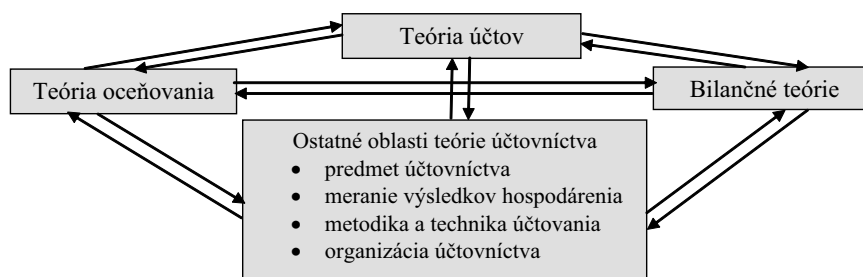
3. Ďalší okruh sa týka *teórií účtov*. Teórie účtov sa zaoberajú klasifikáciou účtov, pravidlami účtovania na účtoch, zdôvodnením podvojnosti zápisov, vymedzením a klasifikáciou hospodárskych operácií atď.

4. Do posledného okruhu možno zaradiť všetky ostatné oblasti skúmania teórie účtovníctva, napr. predmet účtovníctva, organizácia účtovníctva, účtovné zásady, účtovné knihy, účtovné zápisy, účtovné metódy a pod.

⁴ Metodika účtovníctva predstavuje súhrn pracovných postupov a metód v oblasti účtovníctva určených na aplikovanie v praxi.

Schéma č. 2

Vzájomná previazanosť základných okruhov teórie účtovníctva



Teória účtovníctva vymedzuje *cieľ, funkcie a úlohy* účtovníctva, ktoré sa v histórii modifikovali v závislosti od požiadaviek konkrétnej doby, v ktorej sa ľudstvo nachádzalo.

Možno konštatovať, že účtovníctvo je disciplínou, ktorá ako produkt potrieb ľudskej praxe nie je teoreticky vymedzená exaktným systémom niekoľkých definícií objektov a pravidiel relácií medzi nimi. Priestor teórie účtovníctva je vymedzený navzájom 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.

Vo veľkej väčšine dnes publikovaných odborných príspevkov z účtovníctva nie je súvislosť s teóriou dostatočne prezentovaná. V niektorých príspevkoch, ktoré s teóriou úzko súvisia, táto nie je bližšie špecifikovaná ako teoretická problematika. Za základné súčasti teórie účtovníctva môžeme chápať a bližšie špecifikovať teóriu oceňovania, bilančné teórie a teórie účtov.

2.1 Teórie oceňovania

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 zrejme, 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.

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.

Základné *úlohy* sledované v oceňovacom procese finančného účtovníctva:

1. oceňuje sa tak, aby sa zaistilo zachovanie podniku do budúcnosti;
2. oceňuje sa tak, aby sa vyčíslil ekonomický výsledok hospodárenia (zisk, strata);
3. oceňuje sa tak, aby sa ochránili veritelia a vlastníci podniku;
4. oceňuje sa tak, aby sa vystihol „stav“ podniku v úzkej nadväznosti na účtovné údaje.

Na základe snahy splniť uvedené základné úlohy sledované oceňovaním existujú v súčasnosti tieto oceňovacie modely:

- model historických cien,
- model reprodukčných cien (ceny obnovy a ceny zámény),
- model realizačných cien,
- model súčasnej hodnoty očakávaných peňažných tokov.

Každý z modelov je teoreticky použiteľný v dvoch variantoch:

- bez prepočtu na pevnú kúpnu silu peňažnej jednotky,
- s prepočtom na pevnú kúpnu silu peňažnej jednotky.

Použitie konkrétnej metódy oceňovania vo veľkej miere závisí od dňa, ku ktorému sa oceňuje, od objektu oceňovania a subjektu, ktorý sa oceňuje, ako aj od účelu, ktorý sa oceňovaním sleduje.

2.2 Bilančné teórie

Bilančné teórie, ktoré vysvetľujú spôsob chápania bilancií z rôznych pohľadov a teoretických východísk, tvoria podstatnú časť teórie účtovníctva. Od všeobecných kritérií triedenia bilančných teórií, ako aj od konkrétnych východísk jednotlivých teórií závisia prístupy v jednotlivých účtovných systémoch. Napriek svojmu teoretickému aspektu bilančné teórie poskytujú aj pre súčasnú podnikovú prax veľa podnetných myšlienok, ktoré pomáhajú teoreticky aj prakticky zdôvodniť funkciu bilancie tak v širšom, ako aj v užšom zmysle.

Bilančné teórie poskytujú teoretický základ pre triedenie a ocenenie jednotlivých druhov majetku. Využiteľnosť informácií poskytovaných účtovníctvom je v podstatnej miere závislá od spôsobu ocenenia použitého pri účtovaní jednotlivých hospodárskych operácií, najmä však od spôsobu ocenenia položiek uvádzaných v účtovnej závierke. Keď berieme do úvahy subjektívnosť hodnotenia a kolísanie hodnoty peňazí ako porovnávacej základne v čase, problém oceňovania a ceny je veľmi komplikovaný a tvorí jednu z najťažších oblastí podnikového a národného hospodárstva vôbec.

Bilančné teórie ako súčasť teórie účtovníctva riešia prioritne otázku: „Aké ocenenie pri zostavení bilancie zabezpečí, aby plnila cieľ, na ktorý bola zostavená?“ Napriek spoločnej problematike riešenej v bilančných teóriách sa názory na základný účel bilancie rôznia:

1. prioritou bilancie je zistenie výsledku hospodárenia,
2. prioritou bilancie je zistenie skutočného stavu majetku ku dňu jej zostavenia,
3. zistenie výsledku hospodárenia aj zistenie skutočného stavu majetku ku dňu,

ku ktorému sa zostavuje bilancia, majú rovnakú prioritu.

Napriek rozdielnostiam v hodnotení hospodárenia podniku v závislosti od teórie všeobecne uznávaným je pravidlo, že podnikanie má viesť minimálne k zachovaniu podnikovej výkonnosti, inak nemá zmysel dlhodobo podstupovať podnikateľské riziko.

Rozdiely sú badateľné v riešení vecnej stránky – úlohy podniku.

a) Úloha podniku je stanovená ako hospodárenie s peňažnými prostriedkami. Hodnotenie plnenia tejto úlohy sa vtedy posudzuje podľa toho, či sa tento kapitál zväčšil alebo zmenšil. Vtedy hovoríme o tzv. koncepcii zachovania kapitálu (nominálneho udržania kapitálu).

b) Úloha podniku je stanovená ako hospodárenie s vecnými statkami. Na hodnotenie je dôležité, či bolo udržané určité pôvodné množstvo statkov minimálne v rovnakej kvalite. Ich peňažné vyjadrenie tu nie je také podstatné. V tomto prípade ide o koncepciu zachovania substancie (materiálne udržanie kapitálu).

Odlíšne stanoviská zastávajú rôzne teórie v chápaní zisku a veľmi spornou je aj otázka voľby oceňovacej veličiny pre jednotlivé bilančné položky a v inflačných ekonomikách aj otázka, či sa pri bilancovaní má alebo nemá zohľadňovať kolísanie kúpnej sily peňažnej jednotky.

Pri riešení otázky pravdivosti informácií, ktoré bilancia poskytuje, možno pozorovať dve odlišné stanoviská, ktoré sa objavujú v bilančných teóriách:

a) Absolútnu pravdu vykázanú v bilancii požadujú teórie, ktoré bilanciu považujú za výkaz stavu majetku.

b) Teórie orientované na vykázanie správneho výsledku hospodárenia požadujú pravdivosť bilancie len v totálnej (celkovej) bilancii. V súvislosti s kontinuitou činnosti podniku sa v periodických bilanciách uspokojia s relatívnou pravdivosťou vykázaných skutočností.

V súčasnom spôsobe vedenia účtovníctva a zostavovania účtovnej závierky v národnom aj nadnárodnom rámci nie je možné jednoznačne identifikovať uplatnenie iba jednej konkrétnej bilančnej teórie, ale symbiózu záverov vyplývajúcich z viacerých bilančných teórií, ktoré zvyšujú poznávaciu a vypovedaciu schopnosť účtovníctva ako celku.

2.3 Teória účtov

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 (normatívna ekonómia) pre správanie mikro-sféry a makrosféry. 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.“⁵ 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 *historia je učiteľkou života* – „*Historia magistra vitae est*“⁶. Odkaz Cicera prevzali aj súčasní humanistickí vzdelanci, ktorí uznávajú, že vzdelanosť ako tretia moc môže ovplyvniť štáty a ako povedal Platón, „šťastné budú tie štáty, kde budú vládnuť mudrci“. Napokon aj Komenský hlása *Pansofiu a Pampaediu – hľadanie múdrosti celoživotným vzdelávaním a výchovou*. Tieto myšlienky sú stále platné aj v našom predmete skúmania, v účtovníctve.

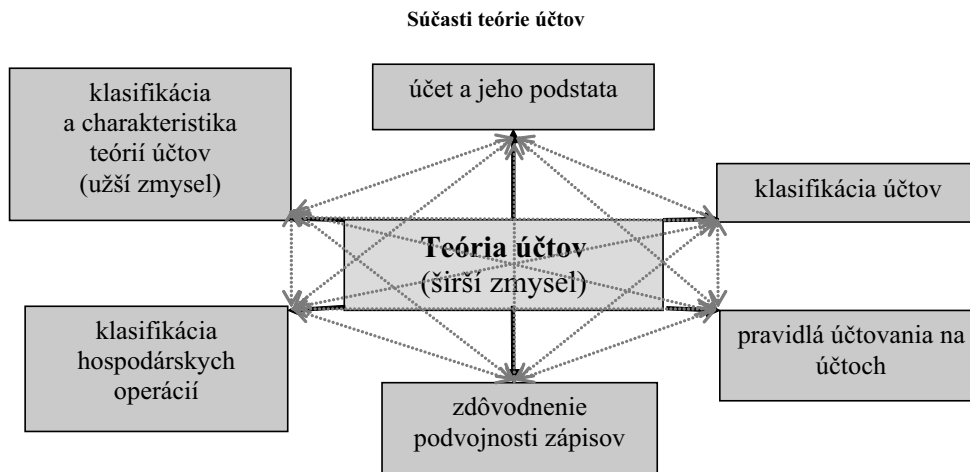
Už Luca Pacioli v roku 1494 vo svojom diele „*Osobitná rozprava o účtoch a zápisoch*“ uvádza to, čo platí aj v súčasnosti: „... kto chce viesť obchod s náležitou starostlivosťou, sú prospešné najmä tri veci. Na prvom mieste sú to hotové peniaze a každé iné hmotné imanie v duchu známeho úslovia filozofa: *unum aliquid necessarium 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.*“

V priebehu tisícok rokov vytvárala zložitnosť ekonomických procesov vždy nové a nové požiadavky na spôsob zaznamenávania dejov v konkrétnom hospodárskom prostredí. Spôsob zaznamenávania javov (dejav) sa búrlivo vyvíjal v závislosti od kvalitatívnych a kvantitatívnych požiadaviek naň kladených, až sa ustálila forma účtu ako najvyhovujúcejšia forma záznamu používaná aj v súčasnosti. Kritériá uplatňované pri klasifikácii účtov sú vo veľkej miere determinované oblasťami mimo účtovníctva, najmä oblasťami, kde sa formujú požiadavky na účtovníctvo ako na jeden z významných nástrojov riadenia podniku v konkrétnych spoločensko-ekonomických podmienkach, hoci treba pripustiť i spätné ovplyvňovanie týchto oblastí účtovníctvom.

Teória účtov (v širšom zmysle) predstavuje historicky najstaršiu súčasť účtovníctva ako vedy. Jej jednotlivé súčasti pomáhajú pri zdokonaľovaní foriem účtov, klasifikácii účtov a formulovaní pravidiel na vyjadrovanie zmien príslušných veličín, ktoré jednotlivé účty predstavujú. Súčasti teórie účtov a ich vzájomná previazanosť sú zobrazené v schéme č. 3.

⁵ „*Historia vero testis temporum, lux veritatis, vita memoriae, magistra vitae, nuntia vetustatis.*“ Cicerone, De oratore II, 36.

⁶ Túto často citovanú vetu nájdeme v jeho najvýznamnejšom rétorickom diele „O rečníkovi“. Cicero bol presvedčený, že vzdelanie človeka humanizuje.



Teórie účtov (triediacej sústavy účtov) treba posudzovať vždy vo vzťahu k požiadavkám daným ekonomickou praxou konkrétneho obdobia. Vyplýva to z poznatku, že vedecký prístup k triedeniu účtov je vo veľkej miere anticipovaný vecnou stránkou ekonomickej podstaty príslušného obdobia, keď teória vznikla. Preto nie je možné jednoznačne rozlíšiť „vedecké“ a „nevedecké“ kritériá členenia účtov, keďže všetky sú viac-menej metodické povahy, ktoré sa môžu použiť i v rámci ktorejkoľvek teórie vyplývajúcej z koncepcnej stránky účtovníctva. Nie je možné jednoznačne uprednostniť jednu teóriu a ostatné zatradiť, každá teória účtov zahŕňa množstvo zaujímavých a podnetných pohľadov, aj keď nie so všetkými možno v súčasnej fáze poznania súhlasiť.

V praxi ide o vytvorenie takých systémov klasifikácie účtov, ktoré najlepšie odrážajú praktické potreby z hľadiska požiadaviek účtovných jednotiek pre potreby plánovania, financovania, riadenia úverových zdrojov a kontroly v nadväznosti na plnenie základných funkcií účtovníctva – informačnej, dokumentačnej, kontrolnej a základne pre rozhodovanie. Najdôležitejšie je však mať stále na zreteli základný cieľ účtovníctva.

„Základným cieľom účtovníctva je podávať prostriedkami jemu vlastnými, podľa základnej zásady účtovníctva, *verný a pravdivý obraz* o finančnej a výnosovej situácii podniku. Plnenie tohto cieľa účtovníctva predpokladá zobrazit' stav a zmeny stavu základných činiteľov, pomocou ktorých posudzuje finančnú a výnosovú situáciu podniku, pretože práve oni tvoria *predmet účtovníctva*.“ ([8], s. 14)

Súčasná metodika účtovníctva zisťuje výsledok hospodárenia tzv. *brutto spôsobom*, kde za určité obdobie porovnáva výnosy s nákladmi (sústava podvojného účtovníctva), príp. príjmy s výdavkami (sústava jednoduchého účtovníctva). V sústave podvojného účtovníctva (vo finančnom účtovníctve, ako aj vo vnútro podnikovom účtovníctve) sa konkrétne uplatňuje materialistická dvojradová teória účtov.

3 Význam skúmania v teórii účtovníctva

Základné súčasti teórie účtovníctva – teória oceňovania, bilančné teórie a teórie účtov – v žiadnom prípade netvorí izolované teoretické oblasti, ale tvoria navzájom poprepájaný rozsiahly komplex teoretických analýz a záverov, ktoré majú svoj význam nielen pre ekonomickú teóriu (mikroekonomickú aj makroekonomickú), ale najmä pre účtovnícku prax, ako aj proces vzdelávania v oblasti účtovníctva.

Prehlbenie teoretických znalostí umožní náročnejší prístup k riešeniu metodických problémov spojených s aplikáciou národných a nadnárodných úprav metodiky účtovníctva a finančného výkazníctva, predovšetkým tam, kde je umožnená variantnosť riešení.

Komplexne analyzovať problematiku teórie účtovníctva je dôležité preto, že v tomto na prax orientovanom čase sa teórii účtovníctva nevenuje pozornosť, ktorú by si ako východisko dnešnej podoby účtovníctva bezpochyby zaslúžila.

Súčasný vývoj účtovníctva preferuje riešenie aktuálnych otázok a problémov účtovníckej praxe, pričom znalosť a aplikácia poznatkov z teórie účtovníctva sa stále nepovažujú za podstatné. Pritom práve v teórii účtovníctva, v kontexte historického vývoja účtovníctva a hospodárskeho prostredia vo svete, možno nájsť mnoho riešení práve aj na problémy súčasnej praxe, ktoré sa teraz znovu „objavujú“. Komplexnejšia znalosť už „objavených“ a históriou overených riešení problémov účtovníctva súčasnosti, vyplývajúcich z teórie a histórie účtovníctva, dokáže vytvoriť nadhľad nad celým systémom účtovníctva ako formy dokumentovania a systematizácie uskutočnenej reality v podniku, ktorá je schopná poskytnúť relevantné informácie pre akúkoľvek otázku smerujúcu k mikroekonomickému, ako aj makroekonomickému pohľadu.

Význam teórie účtovníctva je nespochybniteľný aj vo vzťahu k ďalšiemu vývoju účtovníctva. *„Praktický pohľad na účtovníctvo sa nevyhnutne dopĺňa teoretickým rozpracúvaním pojmového aparátu, účtovných zásad a účtovných metód a oceňovania. Bez hlbokých teoretických poznatkov pretavených do praktických metodických postupov nemôže prax účtovníctva pokročiť dopredu.“* ([9], s. 7)

Napriek svojmu teoretickému aspektu teória účtovníctva má nezastupiteľný význam v súčasných podmienkach praxe, pretože riešila a rieši otázky a problémy, ktoré sú podmienené potrebami praxe.

4 Výučba teórie účtovníctva na FHI EU v Bratislave

Za nedostatok súčasnej účtovníckej praxe možno považovať nevyužívanie, príp. nedostatočné využívanie históriou overených poznatkov vyplývajúcich z analýzy jednotlivých súčastí teórie účtovníctva, založených na skúsenostiach naviazaných na jednotlivé etapy vývoja ekonomiky v nadväznosti na politické a hospodárske zmeny v krajinách, v ktorých teórie vznikali. Pričom cyklickosť vývoja ekonomiky z makroekonomického hľadiska je vedecky preukázaná. Dôvod ich slabého využitia možno jednoznačne identifikovať v ich neznalosti.

Pritom predovšetkým súčasní tvorcovia metodiky účtovných sústav a ich úprav, ako aj každý, kto sa aktívne týmito úpravami pri svojej činnosti riadi, by mal byť vybavený pomerne širokými znalosťami teórie účtovníctva súčasnosti aj minulosti, aby vedel aktívne využiť teóriou ponúkané riešenia. K takýmto aktívnym používateľom informácií z účtovníctva majú patriť aj absolventi študijných programov Účtovníctvo a audítorstvo a Účtovníctvo a finančné riadenie, ktorých výučbu garantuje Katedra účtovníctva a audítorstva FHI EU v Bratislave.

Od akademického roka 2010/2011 sa v študijných programoch Účtovníctvo a audítorstvo a Účtovníctvo a finančné riadenie vyučuje v inžinierskom štúdiu nový akreditovaný povinný predmet – *Teória účtovníctva*. Predmet umožní študentom získať syntetický pohľad na teoreticko-metodologické východiská účtovníctva, pochopiť filozofiu účtovníctva ako vedy s orientáciou na teoretické východiská uplatňované v súčasnej úprave účtovníctva tak v národnom, ako aj nadnárodnom rámci. Obsah predmetu zabezpečí získanie základných znalostí z teórie účtovníctva pre lepšiu orientáciu študentov v neustále sa meniacich podmienkach v účtovníckej praxi. Tento predmet má za úlohu predovšetkým utriediť a systematizovať informácie získané počas štúdia v študijnom odbore účtovníctvo, ako aj spoznať teoretické východiská pre súčasnú úpravu účtovníctva. Ako študijná literatúra k predmetu *Teória účtovníctva* vyšla začiatkom roka 2012 vysokoškolská učebnica *Teória účtovníctva v kontexte svetového vývoja* od autorov R. Pakšiovej a M. Janhuba. Teoreticky spracovaná problematika je v nej doplnená konkrétnymi praktickými príkladmi a interpretáciami, ktorých autorom je uznávaný profesor Miloslav Janhuba, pôsobiaci na Katedre finančného účtovníctva a auditingu na Vysokéj škole ekonomickej v Prahe.

Zaradením nového povinného predmetu *Teória účtovníctva* sa doplnili chýbajúce poznatky vytvárajúce spolu s náplňou ostatných predmetov vyučovaných na oboch stupňoch štúdia odboru Účtovníctvo ucelený súbor vedomostí budúceho účtovníka, audítora a finančného riaditeľa, ktorý úspešne ukončí štúdium našich študijných programov tak, aby vedel flexibilne reagovať v súčasných rýchlo sa meniacich podmienkach v praxi.

Záver

Väčšina disciplín z oblasti riadenia skôr alebo neskôr pocítila potrebu formulácie vlastnej teórie, ktorá by objasnila obsah špeciálnej disciplíny a jej funkčnosť a nezastupiteľnosť v systéme riadenia. Účtovníctvo ako súčasť informačného systému sa dlho spoliehalo na historicky preukázanú potrebu každého riadiaceho systému opierať sa o silu účtovných informácií.

Účtovníctvo je disciplína, ktorá ako produkt potrieb ľudskej praxe nie je teoreticky vymedzený exaktný systém niekoľkých definícií objektov a pravidiel relácií medzi nimi. Prehĺbenie teoretických znalostí preto umožní náročnejší prístup k riešeniu metodických problémov praxe spojených so zmenami v úprave účtovníctva aplikáciou IFRS, US GAAP, ako aj reagovanie na stále nové požiadavky meniaceho sa hospodárskeho prostredia.

Vývoj účtovníctva v súčasnosti preferuje riešenie aktuálnych problémov vyplývajúcich z účtovníckej praxe, pričom teória účtovníctva a jej význam sa bagatelizujú. Pritom práve teória účtovníctva v kontexte historického vývoja účtovníctva a hospodárskeho prostredia vo svete poskytuje riešenia aj problémov súčasnej praxe, ktoré sa z dôvodu neznalosti teórie v súčasnosti znovu „objavujú“. Pochopenie teórie oceňovania, bilančných teórií a teórií účtov je východiskom pre porozumenie predmetu, cieľu a významu účtovníctva, ako aj pre uľahčenie hľadania a výberu variantných riešení v účtovníctve, ktoré by reagovali na stále nové požiadavky rýchlo sa vyvíjajúcej spoločnosti.

Teória účtovníctva, ako aj historický vývoj účtovníctva sú a stále zostanú 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.

Literatúra

- [1] FEKETEOVÁ, R.: *Podstata a význam teórie účtovníctva v súčasných podmienkach praxe*. Dizertačná práca. Bratislava: KÚA FHI EU v Bratislave, 2008.
- [2] JANHUBA, M.: *Základy teórie účetníctví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2005.
- [3] KRÁLIČEK, V.: *Podstata a význam teórií účtov a bilančných teórií v účtovníctve*. Bratislava: Vysoká škola ekonomická v Bratislave, 1969.
- [4] LAUČÍK, Z.: *Teória účtovníctva*. Bratislava: Edičné stredisko, Vysoká škola ekonomická v Bratislave, 1989.
- [5] LISÝ, J. a kol.: *Dejiny ekonomických teórií*. 3. vyd. Bratislava: IURA EDITION, 2003.
- [5] PAKŠIOVÁ, R. – JANHUBA, M.: *Teória účtovníctva v kontexte svetového vývoja*. Bratislava: IURA EDITION, 2012.
- [6] ŠÍBL, D. a kol.: *Veľká ekonomická encyklopédia. Výkladový slovník A-Z*. Bratislava: Sprint, 1996
- [7] SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: *Účtovníctvo*. 2. prepracované vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2004.
- [8] ŠLOSÁROVÁ, A. a kol.: *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava: IURA EDITION, 2006.