

Hospodársky výsledok v účtovníctve podnikateľov na Slovensku a v medzinárodných účtovných štandardoch

Anna BAŠTINCOVÁ – Ladislav KAREŠ*

Úvod

Pri ekonomických rozhodnutiach súčasných i potenciálnych investorov sú nevyhnutné informácie o finančnej situácii podniku a o jeho výnosnosti (efektívnosti, ziskovosti). Prezentujú invenciu a spôsob hospodárenia manažmentu so zvereným kapitálom. Finančnú situáciu podniku determinuje finančná štruktúra podniku, likvidita a solventnosť. Výnosnosť podniku je vyjadrená najmä jeho ziskovosťou, ktorej význam sa prejavuje v posudzovaní efektívnosti v súčasnosti vložených alebo v budúcnosti dodatočne vkladáných zdrojov. Na posúdenie a meranie výnosnosti podniku sú potrebné tieto základné zložky: zisk, strata, výnosy, náklady. Všetky relevantné informácie pre rozhodovanie s dlhodobými dôsledkami poskytuje účtovníctvo – *účtovná závierka*. Procesy medzinárodnej internacionalizácie a globalizácie zintenzívňujú záujem o zvyšovanie účtovných informácií podnikov. Predložený článok reaguje na súčasné trendy podnikateľského prostredia a snahy Slovenskej republiky o zapojenie do integračných procesov, je zameraný na teoretické východiská zisťovania hospodárskeho výsledku – zisku/straty v účtovníctve, komparatívnu analýzu tvorby, štruktúry, objektivizácie a prezentácie hospodárskeho výsledku podľa medzinárodných účtovných štandardov a slovenskej účtovnej legislatívy.

1. Hospodársky výsledok ako významný ekonomický faktor a predmet účtovníctva

Hospodársky výsledok (zisk/strata) je klasickým syntetickým ukazovateľom úrovne hospodárenia podniku. Je to jeden z najdôležitejších finančných ukazovateľov, ktorý vyjadruje efektívnosť podnikateľskej činnosti.

Charakterizuje v peňažnej forme, s akým výsledkom prebieha v danom podniku kolobeh majetku, a vyjadruje, či majetok vložený do podnikania vo forme vstupov je menší alebo väčší ako ocenené výsledky vo forme výstupov. Hospodársky

* doc. Ing. Anna BAŠTINCOVÁ, CSc. – Ing. Ladislav KAREŠ, PhD., Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava 5; e-mail: bastincova@pobox.sk; kares@dec.euba.sk

výsledok ako intervalový ukazovateľ je možné zistiť v účtovníctve za určité obdobie (mesiac, rok), a to ako zdroj prírastku majetku.

Hospodársky výsledok, či už má charakter zisku alebo straty, sa používa na hodnotenie uskutočnených podnikateľských aktivít. Sledovaním dosiahnutých ziskov (strát) v časovom rade, analýzou zmien v položkách výnosov a nákladov, porovnaním dosiahnutých výsledkov s výsledkami podobných podnikov môžu investori a ostatní používatelia účtovných informácií zhodnotiť úspešnosť transakcií uskutočnených v danom období a odhadnúť budúci vývoj.

Hospodársky výsledok je komplikovaný ukazovateľ, ktorý zahŕňa celý rad súvislostí:

- a) predstavuje globálny, komplexný ukazovateľ výnosnosti podnikateľskej činnosti (návrtnosti investícií, zisku na akciu), preto sa uplatňuje ako konečné kritérium pri rozhodovaní o všetkých základných ekonomických otázkach podniku;
- b) ako komplexný ukazovateľ činnosti podniku je aj najvhodnejším nástrojom stimulácie, ktorá pôsobí na iniciatívu a aktivitu zamestnancov;
- c) je východiskovým ukazovateľom na stanovenie daňových povinností podniku voči štátu (najmä pre výpočet základu dane z príjmu právnických osôb).

2. Teoretické východiská zisťovania hospodárskeho výsledku

Teoreticky možno hospodársky výsledok (zisk/stratu) v účtovníctve zistiť:

- a) metódou založenou na zásade akruálnosti (z angl. *accrual*, t. j. uznanie finančných prínosov transakcií v čase, keď vznikli, nie až v čase, keď sa za ne prijímajú či vydávajú peňažné prostriedky);
- b) metódou založenou na zásade peňažných tokov.

Pri použití *zásady akruálnosti* sa hospodársky výsledok vypočíta z rozdielu výnosov a nákladov bez ohľadu na to, či výnosy majú formu peňažných príjmov a náklady predstavujú súčasne peňažné výdavky, alebo nie. Ak sú výnosy vyššie ako náklady, ide o zisk, v opačnom prípade vzniká strata. Hospodársky výsledok (zisk/strata) sa odvodzuje z celkového zvýšenia, resp. zníženia aktív – peňažných i nepeňažných, nielen z prírastku alebo úbytku peňažných prostriedkov.

Pri metóde založenej na *peňažných tokoch* sa transakcie spojené s výnosmi a nákladmi redukujú na tie, pri ktorých sa zároveň uskutočnila zodpovedajúca zmena vo výške peňažných prostriedkov, t. j. peňažné prostriedky boli buď prijaté (pri výnosoch), alebo vydané (pri nákladoch). Pri tejto zásade zisk vzniká vtedy, ak príjmy prevyšujú nad výdavkami. V opačnom prípade vzniká strata. Na tejto metóde je založené u nás jednoduché účtovníctvo.

Obidve z uvedených metód majú svoje prednosti i nedostatky. Metóda založená na báze peňažných tokov nepodáva komplexný obraz o výsledkoch podniku,

pretože ignoruje tie aktivity, ktoré sa prejavujú zvýšením či znížením nepeňažných aktív. Naopak, pri zisťovaní hospodárskeho výsledku na aktuálnej báze sa zohľadňujú všetky transakcie, ktoré sa týkajú výnosov a nákladov, hodnotia sa aktivity podniku komplexnejšie. Hospodársky výsledok je v tomto prípade objektívnejším meradlom dosiahnutých výsledkov vo vzťahu k vynaloženému úsiliu v danom období. Hospodársky výsledok zistený na aktuálnej báze však neposkytuje informácie o schopnosti podniku „zarobiť“ svojou činnosťou peniaze, nevyhnutné na splácanie dlhov. Tie sa platia peniazmi, a nie ziskom. To je možné zistiť využitím metódy založenej na báze peňažných tokov.

Súčasný moderný účtovníctvo vo svete je založené na metóde aktuálnosti. Na zistenie stavu a pohybu, t. j. prírastkov a úbytkov peňažných prostriedkov z jednotlivých podnikových činností využíva samostatný účtovný výkaz o peňažných tokoch.

Vznik výnosov a nákladov pôsobí na výšku vlastného imania (vlastného kapitálu). Výnosy a náklady pôsobia na výšku vlastného imania *priamo*, alebo *ne-priamo* (rozdielom, t. j. vo forme hospodárskeho výsledku – zisku alebo straty).

V prípade vyjadrenia priameho vplyvu výnosov a nákladov na vlastné imanie sa hospodársky výsledok vypočíta ako rozdiel medzi zostatkom vlastného imania na konci a jeho stavom na začiatku účtovného obdobia. Ak sa vlastné imanie zvýši, hospodársky výsledok bol zisk, ak sa vlastné imanie zníži, hospodársky výsledok bola strata. Priamy spôsob zobrazenia vplyvu výnosov a nákladov na vlastné imanie vyjadruje bezprostrednú súvislosť výnosov, nákladov, hospodárskeho výsledku a vlastného imania. Tento spôsob nedáva prehľad o štruktúre hospodárskeho výsledku, ani o jednotlivých výnosoch a nákladoch, z ktorých bol vytvorený. Zároveň treba zdôrazniť, že výška zisku/straty v tomto prípade závisí aj od zvoleného spôsobu ocenenia vlastného imania vloženého do podnikania, ktorá následne ovplyvňuje i spôsob vyjadrenia, vypovedaciu schopnosť a kvantitatívnu úroveň hospodárskeho výsledku – zisku/straty.

Hospodársky výsledok (zisk/stratu) podniku za účtovné obdobie možno určiť aj druhým spôsobom, a to porovnaním výnosov s nákladmi za dané účtovné obdobie. Zisk predstavuje prebytok výnosov v porovnaní s nákladmi, strata je naopak prebytok nákladov nad výnosmi. Uvedený spôsob zisťovania hospodárskeho výsledku predpokladá, že položky výnosov i položky nákladov sa vykazujú samostatne, v osobitnom výkaze. Ich vplyv na vlastné imanie v súvahe sa vyjadří súhrnne, nepriamo tak, že sa vypočíta rozdiel položiek výnosov a nákladov a o tento výsledok sa doplní vlastné imanie samostatnou položkou hospodárskeho výsledku – zisk alebo stratu. Zisk sa pripočíta k vlastnému imaniu, strata vlastné imanie zníži. Úprava vlastného imania o sumu zisku alebo straty ovplyvní celkovú sumu súvahy.

Z uvedeného vyplýva, že hospodársky výsledok podniku za dané obdobie v účtovníctve možno určiť:

a) ako zmenu bilančného stavu vlastného imania na začiatku a na konci účtovného obdobia (v súvahe),

b) ako obojstranné pôsobenie výnosov a nákladov za dané účtovné obdobie (vo výkaze ziskov a strát).

Matematicky možno hospodársky výsledok podniku vyjadriť takto:

$$\text{Hospodársky výsledok} = VI_k - VI_z = V - N$$

kde

VI_k – vlastné imanie na konci bežného účtovného obdobia,

VI_z – vlastné imanie na začiatku bežného účtovného obdobia,

V – výnosy bežného účtovného obdobia,

N – náklady bežného účtovného obdobia.

Za predpokladu správnosti výpočtov musia obidve zistenia dávať rovnaký výsledok, pretože:

- výnosy sa prejavujú v prírastku aktív alebo v znížení záväzkov, teda ich vznik má za následok zvýšenie vlastného imania;

- vznik nákladov vedie k úbytku aktív alebo k zvýšeniu záväzkov, čo spôsobuje zníženie vlastného imania.

Vplyv výnosov a nákladov na vlastné imanie možno vyjadriť nasledovne (schémou 1 a 2).

S c h é m a 1

	Aktíva (majetok)	Pasíva (záväzky)	Vlastné imanie (vlastný kapitál)
Výnos	zvýšenie		zvýšenie
Výnos		zníženie	zvýšenie
Náklad	zníženie		zníženie
Náklad		zvýšenie	zníženie

S c h é m a 2

Zisťovanie hospodárskeho výsledku v účtovníctve

Súvaha		Výkaz ziskov a strát
aktíva	pasíva	
I. Stále aktíva	I. Vlastné imanie	Výnosy
	HV bež. účtovného obdobia	- Náklady
	zisk + /strata - ←	zisk +/strata -
II. Obežné aktíva	II. Cudzie zdroje	za bežné účtovné obdobie
III. Ostatné aktíva	III. Ostatné pasíva	

3. Hospodársky výsledok podľa medzinárodných účtovných štandardov a slovenskej účtovnej legislatívy

Z medzinárodných účtovných štandardov sa problémom výnosov, nákladov ako významných determinantov tvorby hospodárskeho výsledku a ich klasifikácie na účely zistenia hospodárskeho výsledku – zisku/straty v požadovanej štruktúre zaoberá *Rámcová osnova zostavovania a prezentácie účtovnej závierky* (vo všeobecnej rovine) a medzinárodný účtovný štandard IAS 8 – *Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v bilančnej politike*.

Výnosy predstavujú zvýšenie ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme prírastku (zvýšenia) majetku alebo zníženia záväzkov, ktoré má za následok zvýšenie vlastného imania. Výnosy podľa Rámcovej osnovy zahŕňajú:

- výnosy z bežnej činnosti (tržby, prijaté úroky, dividendy a pod.),
- iné výnosy (napr. z predaja dlhodobého majetku),
- nerealizované zisky (napr. z precenenia – zvýšenia ceny cenných papierov).

Iné výnosy a nerealizované zisky sa často vykazujú bez súvisiacich nákladov.

Náklady predstavujú zníženie ekonomických úžitkov vo forme odčerpania (zníženia) majetku alebo zvýšenia záväzkov, ktoré má za následok zníženie vlastného imania. Náklady podľa Rámcovej osnovy zahŕňajú:

- náklady na bežné činnosti (spotrebované zásoby, mzdy, odpisy...),
- straty (zo živelných pohrôm, z vyradenia dlhodobého majetku),
- nerealizované straty (z precenenia – zníženia ceny cenných papierov, zo zmeny výmenných kurzov).

Straty a nerealizované straty sa často vykazujú bez súvisiacich výnosov.

Podľa Rámcovej osnovy by mali byť výnosy a náklady zachytené a vykázané v takej štruktúre, aby poskytovali relevantné informácie pre ekonomické rozhodovanie. Bežnou praxou je napríklad rozlišovať medzi tými položkami výnosov a nákladov, ktoré vznikajú z bežnej činnosti podniku, a ostatnými, ktoré tak nevznikajú. Pôvod položky je dôležitý pri hodnotení schopnosti podniku vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty v budúcnosti. Napríklad, ako uvádza Rámcová osnova, náhodné činnosti, ako je predaj alebo iný spôsob vyradenia dlhodobého majetku, sa nebudú pravdepodobne opakovať. Pri takomto rozlišovaní položiek je potrebné brať zreteľ na charakter podniku a jeho činnosti. Položky, ktoré vznikajú pri bežných činnostiach jedného podniku, môžu byť neobvyklé vzhľadom na iný podnik. Rozlišovanie výnosov a nákladov rôznym spôsobom tiež umožňuje zobrazovať niekoľko spôsobov merania výnosnosti podniku (návratnosti investícií, zisku na akciu). Preto Rámcová osnova uvádza, že výkaz ziskov a strát by mal obsahovať hrubý zisk (maržu) z bežnej činnosti pred zdanením, zisk z bežnej činnosti po zdanení a čistý zisk.

Z medzinárodných účtovných štandardov sa danej problematike venuje IAS 8 – Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v bilančnej politike. Cieľom tohto štandardu je okrem iného stanoviť klasifikáciu a spôsob účtovania výnosov a nákladov tak, aby vykázaný hospodársky výsledok v účtovnej závierke (vo výkaze ziskov a strát) bol porovnateľný s hospodárskym výsledkom podniku predchádzajúcich období, ako aj s hospodárskym výsledkom vykázaným v účtovných závierkach iných podnikov. Štandard definuje niektoré základné pojmy významné pri rozlišovaní hospodárskeho výsledku podľa činností, a to:

- a) mimoriadne položky,
- b) bežné činnosti.

Mimoriadne položky podľa IAS 8 sú výnosy alebo náklady, ktoré vznikajú z udalostí alebo transakcií jasne odlišných od bežných činností podniku, a preto sa pri nich neočakáva, že sa budú často alebo pravidelne opakovať.

Bežné činnosti sú akékoľvek činnosti, ktoré podnik vykonáva ako súčasť svojho podnikania, ako aj súvisiace činnosti uskutočňované na ich podporu, a sú buď náhodné, alebo vznikajú z týchto činností.

Všetky výnosy a náklady daného obdobia by mali byť zahrnuté do čistého zisku alebo straty za toto obdobie. Čistý zisk alebo strata za účtovné obdobie sa skladá z nasledujúcich častí:

- a) zo zisku alebo straty z bežných činností,
- b) z mimoriadnych položiek.

Prakticky všetky položky výnosov a nákladov zahrnuté pri určovaní čistého zisku alebo straty za dané obdobie vznikajú v rámci bežných činností podniku. Preto mimoriadne položky vznikajú len vo výnimočných prípadoch. Či je konkrétne udalosť alebo transakcia jasne odlišná od bežných činností podniku, je určené jej charakterom vo vzťahu k podnikaniu bežne uskutočňovanému podnikom z hľadiska frekvencie, v akej sa tieto udalosti podľa očakávania vyskytnú. Preto môže byť udalosť alebo transakcia pre jeden podnik mimoriadna a pre druhý nie, a to kvôli rozdielom medzi ich jednotlivými bežnými činnosťami. Napríklad straty, ktoré podnik utrpel ako výsledok záplav, veľkých požiarov a pod., sa môže kvalifikovať v mnohých podnikoch ako mimoriadna položka (udalosť), nároky poisťovcov, ktoré vznikajú zo záplav, sa nekvalifikujú ako mimoriadna položka pre poisťovňu, ktorá poisťuje proti takýmto rizikám. Za udalosti, ktoré všeobecne zapríčiňujú vznik mimoriadnych položiek pre väčšinu podnikov, IAS 8 považuje napríklad vyvlastnenie majetku alebo prírodné katastrofy. Preto sa mimoriadne náklady sledujú v účtovníctve a vykazujú sa vo výkaze ziskov a strát oddelene od ostatných, bežných činností.

Podľa IAS 8 môže aj zisk alebo strata z bežných činností zahrňovať výnosy a náklady, ktoré sú výsledkom náhodných činností v rámci bežnej činnosti. Tieto

výnosy alebo náklady však môžu významne ovplyvniť za dané obdobie výšku zisku alebo straty a tým aj finančnú situáciu a výnosnosť podnikateľských aktivít podniku. Preto by ich podľa štandardu podnik mal zverejniť (napr. v poznámkach, ktoré tvoria súčasť účtovnej závierky).

Ide napríklad o zrušenie všetkých rezerv v súvislosti s reštrukturalizáciou činnosti podniku, predaj pozemkov, budov, vkladov v obchodných spoločnostiach a podobne.

V súlade s Rámcovou osnovou a so štandardom IAS 8 podľa súčasnej účtovnej legislatívy SR (postupov účtovania pre podnikateľov) hospodársky výsledok podniku tvoria tri zložky:

- a) prevádzkový hospodársky výsledok,
- b) finančný hospodársky výsledok,
- c) mimoriadny hospodársky výsledok.

Prevádzkový a finančný hospodársky výsledok spolu tvoria hospodársky výsledok z bežnej činnosti.

Požiadavky na vykazovanie výnosov a nákladov z bežnej činnosti v zásade zodpovedajú požiadavkám štandardu, s výnimkou požiadaviek na samostatné zverejňovanie náhodných udalostí (napr. predaj nehnuteľností) v rámci bežnej činnosti podniku.

Postupy účtovania pre podnikateľov definujú mimoriadnu činnosť ako operácie neobvyklej povahy vzhľadom na bežnú činnosť podniku, ako i prípady mimoriadnych udalostí, ktoré sa vyskytujú náhodne.

Za *mimoriadny hospodársky výsledok* sa považuje hospodársky výsledok, ktorý vzniká v dôsledku: zmien spôsobu oceňovania majetku v súlade so zákonom o účtovníctve, mánk a škôd, prebytku na majetku pri finančných účtoch a finančných investíciách, príp. prebytkov nakúpených zásob, opráv nákladov a výnosov minulých účtovných období, pokiaľ ide o významné položky, a ostatných účtovných prípadov mimoriadneho charakteru vzhľadom na bežnú činnosť podniku. Ide najmä o výsledky z postúpenia, resp. ukončenia hospodárskej činnosti alebo zložky hospodárskej činnosti podniku a pod.

Za *finančný hospodársky výsledok* sa považuje hospodársky výsledok (HV), ktorý vzniká z finančných operácií.

V ostatných prípadoch ide o *prevádzkový hospodársky výsledok*.

S c h é m a 3

Štruktúra hospodárskeho výsledku – Slovenská republika

Prevádzkový hospodársky výsledok	Finančný hospodársky výsledok	Mimoriadny hospodársky výsledok
Hospodársky výsledok z bežnej činnosti		

S c h é m a 4

Porovnanie štruktúry hospodárskeho výsledku v Slovenskej republike s medzinárodným štandardom IAS 8

IAS 8	Slovenská republika
Bežné činnosti <ul style="list-style-type: none"> • bežná podnikateľská činnosť • náhodné činnosti Zisk/strata z bežnej činnosti	Bežná činnosť <ul style="list-style-type: none"> • prevádzková činnosť • finančná činnosť HV z bežnej činnosti
Mimoriadne položky	Mimoriadna činnosť
Čistý zisk/strata za účtovné obdobie	Hospodársky výsledok Za účtovné obdobie

Z hľadiska prezentovanej štruktúry hospodárskeho výsledku – zisku/straty právna úprava v Slovenskej republike zodpovedá medzinárodným normám, i keď mimoriadna činnosť je obsahovo „bohatšia“ v porovnaní s mimoriadnymi položkami.

Zahrnuje aj náhodné činnosti, ktoré IAS 8 považuje za súčasť bežnej činnosti, ak z nej vyplývajú, alebo ich podnik zabezpečuje na podporu bežných činností. Uvedený štandard však požaduje zverejniť a konkretizovať náhodné činnosti v poznámkach.

4. Základné princípy objektivizácie hospodárskeho výsledku

V Rámcovej osnove, ktorá sleduje záujmy externých používateľov informácií zverejnených vo výkazoch účtovnej závierky, sú vymedzené dva základné princípy na zabezpečenie kvalitatívnej charakteristiky prezentovaných účtovných informácií: *princíp trvania podniku* a *akruálny princíp*.

Vychádzajúc zo základnej filozofie Rámcovej osnovy je potrebné uvedené princípy považovať aj za významné predpoklady objektívnosti hospodárskeho výsledku. Princíp trvania podniku znamená, že podnik bude naďalej existovať a pokračovať vo svojich podnikateľských aktivitách aj v blízkej budúcnosti, pritom nemá ani zámer, a ani nie je nútený likvidovať alebo zmenšiť rozsah svojich aktivít. Tieto skutočnosti by výrazne ovplyvnili výšku a štruktúru hospodárskeho výsledku.

Z predpokladu trvania podniku vyplýva *zásada opatrnosti*. Vychádza z praktických skúseností pri uskutočňovaní podnikateľských aktivít v trhovom prostredí, ktoré je vždy spojené s rizikom a neistotou z hľadiska dosiahnutia očakávaných hospodárskych výsledkov.

Príčinou tejto neistoty sú výkyvy trhových cien, vznik pochybných pohľadávok z dôvodu neochoty úhrad od veriteľov za odobraté výkony, vznik záväzkov z očakávaných úhrad a transakcií v budúcnosti (napr. za opravy majetku veľkého rozsahu). Opatrnosť vyjadruje stupeň rizika pri odhadoch v podmienkach neistoty. Je výraznou snahou o zabezpečenie spoľahlivých informácií pre externých používateľov účtovných informácií. Rešpektovanie zásady opatrnosti je mimoriadne aktuálne pre zabezpečenie objektívnosti hospodárskeho výsledku. Na základe zásady opatrnosti do hospodárskeho výsledku:

- môžu byť zahrnuté len realizované zisky k dátumu, ku ktorému sa hospodársky výsledok zisťuje (t. j. k súvahovému dňu);
- musia byť zohľadnené všetky možné straty, ktoré vznikli počas daného účtovného obdobia alebo v predchádzajúcom období.

Tieto vzťahy je možné vyjadriť nasledovne (schéma 5).

Schéma 5

Základné princípy objektivizácie hospodárskeho výsledku v účtovníctve



Na zabezpečenie objektívnosti hospodárskeho výsledku je nevyhnutné rešpektovať *princíp aktuálnosti*. Jeho aplikácia znamená, že výnosy a náklady sú v účtovníctve zobrazené a ovplyvňujú hospodársky výsledok v čase ich vzniku, nie až v čase výdaja alebo prijatia peňažných prostriedkov.

V dôsledku toho zisk vyjadruje celkové zvýšenie majetku – aktív (nielen prírastok peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov). Podobne strata vyjadruje celkové zníženie aktív (nie nevyhnutne len peňažných prostriedkov, resp. peňažných ekvivalentov).

S c h é m a 6

Zásada akruálnosti

Uznanie výnosov	<p style="text-align: center;">Dodanie výrobkov, tovaru, služieb</p> <p>bez ohľadu na príjem <u>peňažných prostriedkov</u> pohľadávka → VÝNOS</p> <p>peňažné prostriedky → VÝNOS</p>
Uznanie nákladov	<p style="text-align: center;">Vznik nákladu</p> <p>bez ohľadu na výdaj <u>peňažných prostriedkov</u> záväzok → NÁKLAD</p> <p>peňažné prostriedky → NÁKLAD</p>

Všetky uvedené princípy sú zakotvené aj slovenskej účtovnej legislatíve a všetky sa aplikujú pri zisťovaní a prezentácii hospodárskeho výsledku za dané účtovné obdobie.

5. Determinanty tvorby hospodárskeho výsledku a ich vzájomný vzťah

Proces tvorby a celkovú výšku hospodárskeho výsledku determinujú výnosy a náklady.

Z vecného hľadiska zisťovanie hospodárskeho výsledku znamená:

1. posúdiť

- a) reálnosť uskutočnených transakcií v oblasti výnosov a nákladov, t. j. či skutočne vznikli, či sú oprávnené a preukazné (nie fingované),
- b) vecnú a časovú súvislosť výnosov a nákladov daného obdobia,
- c) zhodnotenie rizík a ich premietnutie do nákladov buď formou tvorby rezerv, alebo tvorby opravných položiek k príslušným zložkám majetku,
- d) zohľadnenie kurzových rozdielov, ktoré ovplyvňujú hospodársky výsledok a vylúčenie kurzových rozdielov neovplyvňujúcich hospodársky výsledok,
- e) kvalifikovaným odhadom náklady a výnosy, ktoré v danom období vznikli, ale nie sú zdokumentované obvyklým spôsobom (formou odhadných položiek nákladov a výnosov);

2. *preveriť* správnosť účtovania nákladov a výnosov z hľadiska ich klasifikácie na prevádzkové, finančné a mimoriadne;

3. *vyčísliť* splatnú daň z príjmov (*tvorí súčasť daňových nákladov*);

4. *vyčísliť* odloženú daň z príjmov (*tvorí súčasť daňových nákladov*);

5. *zistiť* hospodársky výsledok z bežnej a mimoriadnej činnosti pred zdanením, po zdanení daňou z príjmov a čistý zisk, resp. stratu za dané účtovné obdobie.

V medzinárodných účtovných štandardoch sa za východiskový faktor tvorby hospodárskeho výsledku považujú *výnosy*. Vyplýva to z Rámcovej osnovy, aj

z obsahu medzinárodného účtovného štandardu IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti*, ktorý určuje striktné kritériá pre vznik výnosov z bežnej činnosti, t. j. z predaja tovaru, služieb a poskytnutia majetku iným subjektom, z ktorého plynie úrok, poplatky za autorské práva, licencie a dividendy. Na vykázanie výnosu musia byť v každom prípade splnené minimálne dve podmienky: spoľahlivé ocenenie realizovaných výkonov a dôkaz, resp. stupeň istoty, že transakcia sa uskutočnila a podnik získa ekonomický prínos (zvýšenie majetku vo forme peňažných alebo nepeňažných aktív). V slovenskej účtovnej legislatíve takáto precízna úprava vzniku a vykázania jednotlivých druhov výnosov zatiaľ chýba. Možno ju odvodiť len zo všeobecnej úpravy dňa uskutočnenia účtovného prípadu (deň splnenia dodávky, nadobudnutia účinnosti zmluvy).

Ak má hospodársky výsledok účtovného obdobia poskytnúť spoľahlivé informácie o výnosnosti podnikovej činnosti, musí vychádzať z tých výnosov a nákladov, ktoré s týmto obdobím súvisia. To znamená, aby ako výnosy a náklady vykazovaného obdobia neboli automaticky uznané všetky výsledkové transakcie v tomto období uskutočnené, ale len tie, ktoré sa k tomuto obdobiu viažu. A naopak, aby boli do tohto obdobia zaradené i také výnosy a náklady, s ktorými súvisiace transakcie sa síce ešte reálne neuskutočnili, ale ktoré s vykazovaným obdobím súvisia.

Splnenie tejto požiadavky má za následok, že určité transakcie, ktoré vo vykazovanom období nastali a ktoré by za normálnych okolností vyvolali výnos alebo náklad, sa zobrazia tak, aby neovplyvnili hospodársky výsledok tohto obdobia. Ich vykázanie ako výnosov a nákladov sa odloží do obdobia, s ktorým svojou podstatou súvisia. Z tohto dôvodu môžu vzniknúť dva typy položiek:

- odložené náklady (predplatené náklady),
- odložené výnosy (predplatené výnosy).

Odložené (predplatené) náklady vznikajú ako dôsledok vopred vydaných peňažných či nepeňažných aktív a vopred vyvolaných záväzkov. Príkladom vopred vydaných peňazí môže byť vopred uhradené nájomné, poisťné a i. Príkladom vopred vydaných nepeňažných aktív a vyvolaných záväzkov môžu byť napríklad náklady spojené s technickým rozvojom, s akontáciou pri lízingu, s dlhodobou vysielanou televíznou reklamou na výrobnú spoločnosť. Náklady, ktoré takto vznikli, je spravodlivé rozvrhnúť na toľko rokov, koľkých sa predplatené náklady týkajú. Aby aj budúce účtovné obdobia mohli na tieto náklady pomerným dielom prispieť, treba utvoriť z čiastky, ktorá sa má presunúť do budúcich období, fiktívne aktívum a do nákladov vykazovaného obdobia zahrnúť len tú časť, ktorú má toto obdobie uhradiť. V SR sa vykazujú ako aktívna položka – náklady budúcich období, v súvahe zostavenej podľa medzinárodných účtovných štandardov sa označujú ako predplatené náklady.

Odložené (predplatené) výnosy predstavujú dopredu prijaté peňažné prostriedky, za ktoré sa poskytne zodpovedajúca protihodnota (výrobky, tovar, služby) až v nasledujúcom období – preto nemôžu byť uznané za výnos vykazovaného obdobia. Môžu byť požadované predávajúcim podnikom ako podmienka predaja alebo môžu slúžiť kupujúcemu ako garancia toho, že predávajúci uskutoční požadovanú službu alebo dodávku. Pretože prijaté peňažné prostriedky zvýšili stav aktív v súvahe vykazovaného obdobia v plnej výške, vyjadri sa ich príslušnosť k nasledujúcemu obdobiu v záväzkoch – zaväzujú podnik konať. Týmto riešením sa eliminuje vplyv uvedenej transakcie na hospodársky výsledok vykazovaného obdobia. V Slovenskej republike sa vykazujú ako pasívna položka – výnosy budúcich období, v súvahe zostavenej podľa medzinárodných účtovných štandardov sa označujú ako odložené výnosy.

Odložené náklady a odložené výnosy sa uvádzajú v súvahe buď v samostatnej časti, alebo v rámci obežných, príp. dlhodobých aktív alebo ako súčasť záväzkov.

Na zabezpečenie verného obrazu o výnosnosti je potrebné do hospodárskeho výsledku zaradiť i také výnosy a náklady, s ktorými sa súvisiace transakcie reálne neuskutočnili, ale s vykazovaným obdobím súvisia. Ide o:

- nedoplatené výnosy (predpokladané príjmy)
- nedoplatené náklady (predpokladané výdaje).

Nedoplatené výnosy (predpokladané príjmy) vznikajú ako dôsledok preukázateľného nároku podniku na peňažný príjem, ktorý nielenže doteraz nebol prijatý, ale nebol ani v účtovníctve zobrazený ako nárok (pohládávka), i keď náklady súvisiace s daným výnosom sú v účtovníctve už zachytené. V tomto prípade sa k nákladom, ktoré boli v danom období vynaložené a už aj zachytené, dodatočne priradí s nimi spojený výnos. Príkladom môže byť dohodnutá odmena vo forme provízie za služby, ktoré podnik pre tretiu osobu uskutočnil na svoj účet, ale ktorú doteraz neobdržal. V SR ide o aktívnu položku – príjmy budúcich období (ak je známa presná suma), resp. ako odhadnú položku aktívnu.

Nedoplatené náklady (predpokladané výdavky) vznikajú ako dôsledok preukázateľného záväzku podniku uskutočniť peňažný výdavok, ktorý sa nielenže doteraz neuskutočnil, ale ani nebol v účtovníctve zobrazený ako záväzok. To možno dosiahnuť uznaním určitej výšky nákladov, ktoré sa zahrnú do hospodárskeho výsledku vykazovaného obdobia, čím sa vykáže nižší zisk. Súčasne s uznaním nákladu sa uzná aj záväzok v budúcnosti platbu uskutočniť. Príkladom môže byť nájomné hradené pozadu, i keď úžitok z najatého aktíva je už zobrazený v hospodárskom výsledku. V SR sa tieto položky vykazujú ako výdavky budúcich období v pasívach súvahy (ak je známa presná čiastka) alebo odhadné položky pasívne.

Z uvedeného vyplýva, že hospodársky výsledok ovplyvňujú aj transakcie, ktoré presahujú hranice účtovného obdobia v oboch smeroch:

- zo súčasnosti do budúcnosti – odložené položky,
- z budúcnosti do súčasnosti – predpokladané položky.

Na výšku hospodárskeho výsledku vplývajú aj *rezervy*. Rezervy vyjadrujú očakávané budúce zníženie ekonomických úžitkov, ich tvorba slúži na správne priradenie nákladov do obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia a v ktorom boli z ekonomického hľadiska vyvolané. Medzi výdavkami budúcich období a rezervami existuje určitá paralela, pretože pri oboch platí: náklad vzniká v bežnom období, výdavok v budúcnosti. Ide o určité záväzky, ktoré sú neisté z hľadiska obdobia alebo presnej sumy potrebnej na ich úhradu v budúcnosti. Tvorbu rezerv nemožno ponechať na ľubovôli podniku, ktorý by mal v rukách nástroj na úpravu hospodárskeho výsledku. Rezerva by sa mala tvoriť v prípade, ak má podnik v súčasnosti záväzok (zmluvný, mimozmluvný), ktorý vznikol v minulosti, jeho uhradenie je vysoko pravdepodobné a výšku záväzku možno spoľahlivo odhadnúť, pričom treba zohľadniť všetky riziká a neistoty. Tvorba rezervy je opodstatnená napríklad v prípade, ak podnik svojou činnosťou spôsobil ekologickú škodu, ktorú je povinný zo zákona odstrániť, alebo ak sa zmluvne zaviazal poskytovať záručné opravy svojich výrobkov.

Tvorba rezerv predstavuje pre podnik náklad, ktorý vplýva priamo na hospodársky výsledok. Nadmerná tvorba rezerv vedie k vytváraniu tichých rezerv (neopodstatnené nadhodnotenie záväzkov). Rozpúšťanie nadmerných rezerv sa prejavuje zvýšením výnosov – môže byť nástrojom na zakrývanie zlej ekonomickej situácie podniku.

6. Prezentácia hospodárskeho výsledku

Hospodársky výsledok sa prezentuje v účtovnej závierke – vo výkaze ziskov a strát.

Z medzinárodných účtovných štandardov sa zostavovaním a prezentáciou účtovných výkazov zaoberá IAS 1 – *Prezentácia účtovnej závierky*.

Štandard IAS 1 umožňuje členiť vo výkaze ziskov a strát náklady podľa účelu alebo podľa druhov, pričom dáva prednosť druhovému členeniu. Ak sa podnik rozhodne pre klasifikáciu nákladov podľa účelu, je povinný vykázat' v prílohe dodatočné informácie o nákladových druhoch.

Pri účelovom členení nákladov štandard vyžaduje rozlíšiť tri základné oblasti: výrobu, resp. obchodnú činnosť, odbyť a správu. Tento prístup je komplikovanejší z hľadiska objektívnosti priradovania vzniknutého nákladu k tej aktivite, ktorá ho vyvolala.

Štandard neobsahuje žiadnu záväznú úpravu výkazu ziskov a strát. Uvádza len príklady členenia nákladov v prevádzkovej činnosti jednak podľa druhu, jednak podľa účelu. Súčasne požaduje, aby bez ohľadu na klasifikáciu nákladov vo výkaze

ziskov a strát pre prevádzkovú činnosť boli v prílohe zverejnené určité položky, ktoré nasledujú za prevádzkovým hospodárskym výsledkom, a to v jednotnej štruktúre. V prílohe by mal podnik uviesť aj výšku navrhnutých dividend na akciu, resp. uviesť ich priamo vo výkaze ziskov a strát.

Z hľadiska prehľadnosti a podrobnosti súčasný výkaz ziskov a strát podľa slovenskej právnej úpravy poskytuje dôležité informácie pre finančné analýzy na úrovni podniku, i keď má určité slabé stránky, ktoré vyplývajú z jeho konštrukcie (vertikálna forma) a zo zaužívaných niekoľkoročných praktík (horizontálna – účtovná forma). Výkaz ziskov a strát kvantifikuje čistý zisk (stratu) ako výsledok hospodárenia podniku za určité obdobie. Tento výkaz je zostavený na aktuálnej – kumulatívnej báze, a nie na báze peňažných tokov. Ide o zachytenie súvislosti medzi výnosmi podniku dosiahnutými v určitom období a nákladmi spojenými s ich vytváraním. Nákladové a výnosové položky sa neopierajú o skutočné peňažné toky, t. j. príjmy a výdavky, a preto ani výsledný čistý zisk (strata) nevyjadruje skutočný prírastok (úbytok) peňažných prostriedkov získaný (odčerpaný) hospodárením podniku v danom období.

Výkaz ziskov a strát je konštruovaný na báze druhového členenia nákladov a výnosov.

Pri tejto koncepcii výkazu vzniká v prevádzkovej činnosti problém vecnej porovnateľnosti prevádzkových výnosov a prevádzkových nákladov. Prevádzkové výnosy a prevádzkové náklady nie sú navzájom porovnateľné z hľadiska výkonov, na ktoré sa vzťahujú. Podstata problému tkvie v tom, že prevádzkové výnosy a náklady sa vzťahujú na transakcie, ktoré sa uskutočnili v rámci daného účtovného obdobia, pričom sa môžu dotýkať rôznych vecných nositeľov.

Prevádzkové náklady, ktoré vznikli v bežnom období, sa vzťahujú výhradne na výkony, ktoré sa v tomto období uskutočnili, t. j.:

- k nedokončenej výrobe (predstavuje nerealizované podnikové výkony),
- k dokončeným výkonom (výrobkom, prácam, službám, z ktorých časť sa realizovala a časť nie).

V prevádzkových nákladoch bežného obdobia však nie sú zahrnuté náklady na podnikové výkony, ktoré sa v bežnom období realizovali, ale boli vyrobené v predchádzajúcich obdobiach. Prevádzkové výnosy, ktoré vznikli v bežnom období, sa môžu vzťahovať nielen na výrobky, práce, služby, ktoré boli vyrobené v bežnom období, ale i v predchádzajúcom období.

Pred vyčíslením prevádzkového hospodárskeho výsledku je potrebné výnosy a náklady vecne zosúladiť. Vecnú zhodu je možné dosiahnuť buď úpravou prevádzkových nákladov, alebo úpravou prevádzkových výnosov.

Slovenská forma výkazu ziskov a strát je založená na úprave prevádzkových výnosov.

Táto úprava spočíva v tom, že sa ponechajú prevádzkové náklady bežného obdobia bez akejkoľvek úpravy a k nim sa obsahovo prispôbia výnosy, t. j. zvýšia sa výnosy vo výške nákladov vynaložených na nedokončenú výrobu a dokončené výrobky v bežnom období vyrobené, ale nerealizované. Pri tomto prístupe výnosy zahŕňujú okrem tržieb i zmenu stavu vnútropodnikových zásob. Hospodársky výsledok, ktorý sa zistí ako rozdiel medzi nákladmi bežného obdobia a upravenými výnosmi, je *hospodársky výsledok na báze vyprodukovaných výkonov*.

Medzinárodné účtovné štandardy vychádzajú pri vecnej porovnateľnosti z úpravy prevádzkových nákladov. V tomto prípade sa nezvyšujú výnosy, ale znižia sa prevádzkové náklady, ktoré sa vzťahujú na výkony v bežnom období vyrobené, ale nedokončené, resp. nepredané. V tomto prípade ide o *hospodársky výsledok na báze realizovaných výkonov*.

Hoci obidva prístupy vedú k rovnakému výsledku, podľa medzinárodných účtovných štandardov zvyšovanie výnosov o zmenu stavu zásob výrobkov, nedokončenej výroby, ale i o aktiváciu iných majetkových zložiek, zúčtovanie rezerv, opravných položiek nezodpovedá vymedzeniu výnosov (IAS 18 – Výnosy z bežnej činnosti, ani všeobecnej charakteristike výnosov uvedenej v Rámcovej osnove). Túto pojmovú nepresnosť, ktorá má v súčasnej praxi pomerne závažné dôsledky napríklad pri koncipovaní pomerových ukazovateľov, by bolo možné riešiť „pre-
radením“ výnosových účtov určených na sledovanie zmeny stavu zásob, aktiváciu zúčtovanie rezerv, opravných položiek medzi nákladové účty.

Účtovné informácie, ktoré obsahuje výkaz ziskov a strát, by sa mali orientovať viac na budúcnosť. Preto by bolo vhodné v poznámkach ako súčasť účtovnej závierky uviesť podmienky, za akých vznikol hospodársky výsledok a aké reálne hospodárske výsledky podnik očakáva v budúcnosti. Zároveň by bolo vhodné uvádzať informácie o rentabilite, o vplyve prebiehajúceho výskumu a vývoja a pod.

Záver

Globalizácia obchodu, rozvoj kapitálového trhu spolu s medzinárodnou integráciou ekonomiky vyvolávajú úsilie o zvýšenie spoľahlivosti, rovnocennosti a vypovedacej schopnosti účtovných informácií. V dôsledku snahy našej krajiny o vstup do Európskej únie musí aj slovenská účtovná legislatíva sledovať vývojové trendy harmonizácie, predovšetkým riešenia odporúčané medzinárodnými účtovnými štandardmi. Sú založené na ideových predpokladoch, ktoré sú akceptovane jednotlivými krajinami pri koncipovaní ich národného účtovného systému. Medzinárodné účtovné štandardy i slovenské účtovníctvo sú založené na predpoklade trvania podniku, zásade opatrnosti a akruálnosti. Akceptácia uvedených zásad je základným predpokladom objektívnosti a porovnateľnosti vykázaného hospodárskeho

výsledku – zisku/straty. Okrem uvedených fundamentálnych predpokladov je zisťovanie hospodárskeho výsledku v účtovníctve a jeho prezentácia v požadovanej štruktúre v účtovnej závierke založená na celom rade ďalších zásad, pravidiel, konvencií. V súvislosti so zásadou aktuálnosti vystupujú do popredia hlavne dva princípy: vecnej zhody (súmerateľnosti) výnosov a nákladov a časovej súvislosti výnosov a nákladov s vykazovaným účtovným obdobím. Ich dodržanie je nevyhnutnou podmienkou vykázania spoľahlivých informácií o výnosnosti podniku za dané obdobie. Tieto princípy sú priamo zakotvené v slovenskej účtovnej legislatíve a sú stanovené konkrétne účtovné postupy na ich aplikáciu. Obsah a štruktúra hospodárskeho výsledku prezentovaného v účtovnej závierke – vo výkaze ziskov a strát v zásade harmonizuje s požiadavkami medzinárodných účtovných štandardov. Poskytuje relevantné informácie o dosiahnutom zisku/strate z bežnej činnosti a z mimoriadnej činnosti pred zdanením a po zdanení, ako aj o jednotlivých výnosových a nákladových položkách, ktoré participovali na jeho tvorbe a ovplyvňovali jeho výšku a štruktúru.

Došlo 17. 9. 2002

Literatúra

- [1] BAŠTINCOVÁ, A.: Účtovné aspekty vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie. In: Ekonomické problémy krajín strednej Európy a Európska únia. [Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie.] Bratislava: Ekonóm 2000.
- [2] BAŠTINCOVÁ, A.: Legal Adjustment of Accounting in the Slovak Republic and the Level of Its Harmonization with the EU Countries. In: Normy prawne i zawodowe rachunkowosci. [Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie.] Wroclaw: Akademia ekonomiczna 2000.
- [3] KOVANICOVÁ, D. a kol.: Finanční účetnictví v kontextu světového vývoje. Praha: Polygon 1999.
- [4] SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: Účtovníctvo. Bratislava: Iura Edition 2001.
- [5] Medzinárodné účtovné štandardy 2000. [Slovenský autorizovaný preklad.] Košice: HZ, spol. s r. o. (vo vydavateľstve Iura Edition) 2001.
- [6] Vývoj českého účetnictví a auditu v medzinárodních souvislostech. Acta oeconomica pragensia, 1999, č. 8. Praha: Vysoká škola ekonomická 1999.

ECONOMIC RESULT IN SLOVAK BUSINESSMEN ACCOUNTING AND IN INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Anna BAŠTINCOVÁ – Ladislav KAREŠ

The article responds to the current business environment in the Slovak Republic thus reflecting activities leading towards integration processes, the article mainly considered a theoretical basis for the business results reporting, i. e. profit/loss in the

accounting system, a comparative analysis of its formation, structure, its objective framework and presentation in accordance with international accounting standards to compare the Slovak accounting legislation.

A business result (profit/loss) is one of the most important financial indicators reflecting the profitability of making business. In the financial format the business result specifies the circulation of assets in a company, indicating whether the assets invested into business, inputs and outputs are smaller or bigger than the evaluated results. Business result, i. e. a profit or loss, is used for assessment of business activities. Reporting profit/loss under the historical cost convention (time approach), analysis of all changes in cost and income items, comparison of the result with figures achieved in comparable companies provides investors and other users with an accounting information which allows to see how successful were the business transactions performed during the reported period, and to estimate company's future development.

Theoretically, the business result (profit/loss) in accounting can be found using a method based on accruals, i. e. financial gains from transactions are applied in the time when originated instead of the time of sale or purchase, or using a cash flow method. Both of these accounting policies have their pros and cons. A modern accounting system is based on the accrual method which is generally applied in the developed world economies.

A company financial result per an accounting period can be defined in two ways: as a difference between the assets/equity items listed at the beginning and at the end of an accounting period (in the balance sheet), and as the difference between income and expense items per an accounting period (profit and loss statement).

Regarding international accounting standards two documents are important: the General Accounting System for preparing and presentation of financial statements (in general) and IAS 8 – Net profit or loss per a particular period, basic errors and changes in the financial statements policy dealing with income and expense items as with important determinants for a company business result calculation, and with their classification for the same purpose, i. e. profit/loss mandatory structure. In accordance with those documents the present accounting legislation of the Slovak Republic, a company business result is formed by two items: financial result from ordinary activities and from extraordinary activities.

Both international accounting standards and the Slovak accounting system include the assumption of the company consistent business activities, on the principle of prudence and the principle of accruals. The acceptance of the above mentioned principles is a prerequisite of a reliable and comparable financial result – profit/loss. Except for the above mentioned fundamentals, the financial result calculation within the accounting system, and presentation of the result in company financial statements according to a required structure should meet other applicable regulations, principles

and conventions. Regarding the principle of accruals there are two important principles: comparability (consistent figures) of income and expense and their time relevance (when the income and expense occurred) in accordance with the reporting accounting period. Compliance to these principles is significant to provide reliable information on the company profitability per a certain period in the financial statements. These principles are directly defined under the Slovak accounting legislation with a guidance how specific accounting procedures should be met. The content and format of the financial statements of a company (the result as the profit and loss statement) are substantially in a harmony with the international accounting standards. Financial statements provide relevant information on the final profit/loss from ordinary activities and from extraordinary activities of a company before and after taxation, and also about individual income/expense items, which participated on the profit/loss formation and influenced the total amount and its format.