



UNIVERZITA MATEJA BELA V BANSKEJ BYSTRICI

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANCIÍ A ÚČTOVNÍCTVA

Študentská vedecká aktivita

**Vykazovanie výsledku hospodárenia
podľa IFRS**

Andrea Kasznárová

Sekcia: Financie, bankovníctvo a investovanie

Konzultant: Ing. Mgr. Marta Lapková, PhD.

Banská Bystrica
2014

Obsah

Úvod	3
1. Výsledok hospodárenia v účtovnej závierke	4
1.1 Výkaz ziskov a strát	6
1.2 Výkaz ostatných súčastí komplexného výsledku.....	7
1.2.1 Zmeny prebytku z precenenia.....	8
1.2.2 Aktuárske zisky a straty z programov so stanovenými požitkami.....	9
1.2.3 Zisky a straty vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí	10
1.2.4 Zisky a straty z opätovného ocenenia finančného majetku k dispozícii na predaj	10
1.2.5 Efektívna časť ziskov a strát zo zabezpečovacích nástrojov pri zabezpečovaní peňažných tokov	10
2. Analýza vykazovania výsledku hospodárenia v účtovnej závierke.....	12
2.1 Výkaz komplexného výsledku	12
2.2. Členenie nákladov	14
2.3 Vykazovanie dane z príjmu v ostatných súčastiach komplexného výsledku	15
2.4 Vplyv ostatných súčastí komplexného výsledku na výsledok hospodárenia	17
Záver.....	20
Zoznam použitej literatúry	22
Prílohy	23

ÚVOD

Výsledok hospodárenia je významným ukazovateľom pri hodnotení výkonnosti podniku, a preto je pre používateľov účtovnej závierky veľmi dôležité rozumieť informáciám, ktoré sú o výsledku hospodárenia prezentované v účtovnej závierke. Forma a obsah prezentovaných informácií o výsledku hospodárenia môžu byť rozdielne, pretože sú závislé od účtovnej legislatívy príslušnej krajiny.

V práci sa venujeme vykazovaniu výsledku hospodárenia v účtovnej závierke zostavenej podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania IFRS. Cieľom práce je identifikovať rozdiely vo forme a obsahu vykazovaných informácií o výsledku hospodárenia v účtovných závierkach. V teoretickej časti definujeme základné pojmy, o ktoré sa budeme opierať v praktickej časti. V praktickej časti skúmame účtovné závierky v účtovných jednotkách, ktoré sme rozdelili do troch skupín – finančné inštitúcie, podniky poskytujúce služby, výrobné a obchodné podniky.

V práci zisťujeme spôsob vykazovania výsledku hospodárenia, pričom sa bližšie zaoberáme ostatnými súčastami komplexného výsledku a ich vplyvu na výsledok hospodárenia. Sledujeme, či účtovné jednotky vykazujú výsledok hospodárenia v dvoch samostatných výkazoch alebo v jednom výkaze rozdelenom na dve časti – výkaz ziskov a strát a výkaz ostatných súčastí komplexného výsledku.

Vo výkaze ziskov a strát skúmame členenie nákladov a zisťujeme, či účtovné jednotky uprednostňujú skôr druhové alebo účelové členenie nákladov. Pri skúmaní ostatných súčastí komplexného výsledku sa najprv venujeme skúmaniu, či sú položky vykazované zdanené alebo či účtovné jednotky vykazujú daň z príjmu ako samostatnú položku. Ďalej zisťujeme, aký vplyv majú položky ostatných súčastí komplexného výsledku na výsledok hospodárenia, resp. ako by naň vplývali v prípade ich reklasifikovania do výsledku hospodárenia.

1. VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA V ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE

Účtovná jednotka, účtujúca podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania IFRS, je povinná zostavovať v rámci účtovnej závierky nasledujúcich päť výkazov:

- súvaha
- výkaz ziskov a strát a
- ostatných súčastí komplexného výsledku
- výkaz zmien vo vlastnom imaní
- výkaz peňažných tokov
- poznámky

Výsledok hospodárenia účtovná jednotka vykazuje v súvahe, na strane pasív v časti vlastné imanie.

Výkaz zmien vo vlastnom imaní obsahuje informácie okrem ostatných zmien vo vlastnom imaní aj informácie o spôsobe rozdelenia výsledku hospodárenia za predchádzajúce účtovné obdobie. Zo zisku si podnik tvorí povinný rezervný fond, ktorý slúži na ochranu podniku a jeho veriteľov v prípade bankrotu. Účtovné jednotky zo zisku môžu tvoriť aj dobrovoľné rezervné fondy, ktoré sa používajú napríklad na pokrytie strát. Zisk môže byť použitý na vyplatenie dividend akcionárov alebo môže zostať nerozdelený.

Najvýznamnejším výkazom z pohľadu poskytovaných informácií o výsledku hospodárenia je výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku (používa sa aj skrátený názov „výkaz komplexného výsledku“).

- výnosy
- náklady
- zisky
- straty

Výnosy

V Konceptnom rámci prípravy a prezentácie účtovnej závierky sa výnosy definujú ako zvýšenie ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme prítoku alebo zvýšenia aktív alebo zníženia záväzkov, čo má za následok zvýšenie vlastného imania, iné ako to, ktoré je spojené s vkladmi osôb podieľajúcimi sa na vlastnom imaní jednotky. V definícii o výnosoch sú zahrnuté výnosy z bežnej činnosti, ako aj ostatné výnosy. Bežné výnosy vznikajú pri bežných činnostiach v podniku. Sú to napríklad tržby za predaj výrobkov, tovarov alebo služieb, prijaté úroky, dividendy a pod.

Náklady

Náklady predstavujú zníženie ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme úbytkov alebo zníženia užitočnosti aktív, alebo vzniku záväzkov, ktoré vedú k zníženiu vlastného imania, iné ako tie, ktoré sa vzťahujú na rozdelenie zisku vlastníkom. Medzinárodné účtovné štandardy do definície nákladov zahŕňajú straty aj náklady, ktoré vznikli v rámci bežných činností jednotky. Medzi náklady bežných činností patria napríklad náklady na predané výkony, mzdy alebo odpisy.

Zisky a straty

Podľa Konceptného rámca prípravy a prezentácie účtovnej závierky, zisky a straty predstavujú ostatné položky, ktoré môžu, ale nemusia vzniknúť v rámci bežných činností. Zisky a straty z bežnej činnosti sú vykazované vo výkaze ziskov a strát ako ostatné výnosy a ostatné náklady.

Ostatné náklady predstavujú napríklad straty vzniknuté následkom živelných pohrôm alebo kurzové straty. Medzi ostatné výnosy zaraďujeme napríklad zisk z predaja zariadenia, budovy alebo prevádzky, v ktorej sa končí výroba alebo zisk, ktorý vznikol zo zmeny bilančných metód. V ostatných súčastiach komplexného výsledku vykazujeme zisky a straty, ktoré nevplyvajú na výsledok hospodárenia.

Účtovná jednotka môže výnosy a náklady vykazovať :

- v jednom výkaze komplexného výsledku, ktorý sa skladá z dvoch častí : zložky výsledku hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku
- v dvoch samostatných výkazoch, a to vo výkaze ziskov a strát, v ktorom vyčíslil čistý zisk a vo výkaze komplexného výsledku hospodárenia, ktorý nadväzuje na výkaz ziskov a strát položkou čistý zisk.

Výsledok hospodárenia zistíme ako rozdiel celkových výnosov a nákladov okrem ostatných súčastí komplexného výsledku. Komplexný výsledok celkom zahŕňa zložky „výsledku hospodárenia“ a „ostatné súčasti komplexného výsledku“.

1.1 Výkaz ziskov a strát

Výkaz ziskov a strát informuje o výsledku hospodárenia podniku, tzn. či podnik dosiahol v účtovnom období zisk alebo stratu. Obsahuje informácie o výnosovej a výkonnej situácii účtovnej jednotky.

Výkaz ziskov a strát by mal obsahovať minimálne tieto položky:

výnosy
finančné náklady
podiel na zisku alebo strate pridružených podnikov
daňové náklady
jediná čiastka celkovej výšky ziskov a strát ukončovaných činností

Účtovná jednotka si môže vybrať, či bude výkaz ziskov a strát vykazovať podľa druhového členenia nákladov alebo podľa členenia nákladov podľa funkcie (účelu). Voľba metódy vykazovania závisí najmä od typu podniku, odvetvia alebo organizačnej štruktúry.

Výkaz ziskov a strát členený podľa druhového členenie nákladov

Tržby
Ostatné výnosy
Zmena stavu zásob hotových výrobkov a nedokončenej výroby
Spotrebovaný materiál a spotrebné látky
Náklady na zamestnanecký požitky
Odpisy a amortizácia
Ostatné náklady
Celkové náklady
Zisk pred zdanením

Výkaz ziskov a strát členený podľa metódy členenia nákladov podľa funkcie

Tržby
Náklady na predaj
Hrubý zisk
Ostatné výnosy
Náklady na distribúciu
Administratívne náklady
Ostatné náklady
Zisk pred zdanením

1.2 Výkaz ostatných súčastí komplexného výsledku

Ostatné súčasti komplexného výsledku sa skladajú z výnosov a nákladov (vrátane reklasifikačných úprav), ktoré nie sú vykázané vo výsledku hospodárenia tak, ako to vyžadujú alebo umožňujú iné IFRS.

Ostatné súčasti komplexného výsledku zahŕňajú:

zmeny prebytku z precenenia
aktuárske zisky a straty z programov so stanovenými požitkami
zisky a straty vznikajúce s prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí
zisky a straty z opätovného ocenenia finančného majetku k dispozícii na predaj
efektívnu časť ziskov a strát zo zabezpečovacích nástrojov pri zabezpečovaní peňažných tokov

Položky, ktoré sú vykazované v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa môžu v nasledujúcom období reklasifikovať do výkazu ziskov a strát. Reklasifikácia znamená preradenie položiek ostatných súčastí komplexného výsledku z predchádzajúceho obdobia do výsledku hospodárenia bežného obdobia. Pri reklasifikovaní položiek účtovnej závierky musí účtovná jednotka zverejniť:

- charakter reklasifikácie
- sumu každej položky alebo triedy položiek, ktoré sú reklasifikované
- dôvod na reklasifikáciu

Ak sa reklasifikácia nemôže uskutočniť, účtovná jednotka zverejňuje:

- dôvod, prečo sa reklasifikácia neuskutočnila
- charakter úprav, ktoré by sa uskutočnili na základe reklasifikácie súm

Reklasifikačné úpravy môžu nastať napríklad pri vyradovaní prevádzok v zahraničí, pri vykazovaní finančného majetku k dispozícii na predaj alebo ak účtovná jednotka predpokladá, že uskutočnená transakcia ovplyvní zisk.

Podľa Medzinárodného účtovného štandardu IAS 1 čl. 90 a 91 účtovná jednotka zverejňuje sumu dane z príjmov, ktorá sa vzťahuje na jednotlivé položky ostatných súčastí komplexného výsledku vrátane reklasifikačných úprav, buď vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku alebo v poznámkach. Účtovná jednotka môže prezentovať položky ostatných súčastí komplexného výsledku :

- očistené o súvisiace daňové vplyvy
- pred súvisiacimi daňovými vplyvmi, pričom jedna suma sa zobrazí ako súhrnná výška dane z príjmov súvisiaca s týmito položkami.

Pri druhej možnosti sa daň rozdelí medzi položky, ktoré následne môžu byť reklasifikované do časti, týkajúcej sa ziskov a strát, a tie, ktoré sa následne do časti týkajúcej sa ziskov a strát reklasifikovať nebudú.

1.2.1 Zmeny prebytku z precenenia

O spôsobe vykazovania zmien prebytku z precenenia bližšie informuje medzinárodný účtovný štandard IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia. Pri zvýšení účtovnej hodnoty majetku v dôsledku precenenia sa toto zvýšenie vykáže v ostatných súčastiach komplexného výsledku a kumuluje sa vo vlastnom imaní pod názvom prebytok z precenenia.

Zvýšenie sa vykazuje vo výsledku hospodárenia do takej miery, kde ruší zníženie z precenenia toho istého majetku, predtým vykázaného vo výsledku hospodárenia. Pri znížení účtovnej hodnoty majetku v dôsledku precenenia sa toto zníženie vykáže vo výsledku hospodárenia.

Zníženie sa bude vykazovať v ostatných súčastiach komplexného výsledku do výšky prípadného pasívneho zostatku, ktorý sa nachádza v prebytku z precenenia tohto majetku.

Zníženie, ktoré je vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku znižuje sumu kumulovanú vo vlastnom imaní pod názvom prebytok z precenenia.

Po ukončení vykazovania sa prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania, vzťahujúci sa na položku nehnuteľností, strojov a zariadení môže previesť priamo do nerozdeleného zisku. To môže znamenať prevedenie prebytku v plnej výške pri ukončení používania alebo vyradení majetku. Časť tohto prebytku však možno previesť aj vtedy, ak jednotka daný majetok používa. V tom prípade zodpovedá suma prevedeného prebytku rozdielu medzi odpisom vychádzajúcim z precenenej účtovnej hodnoty majetku a odpisom vychádzajúcim z pôvodnej obstarávacej ceny majetku.

1.2.2 Aktuárske zisky a straty z programov so stanovenými požitkami

Podľa medzinárodného účtovného štandardu IAS 19 Zamestnanecké požitky pri oceňovaní záväzku zo stanovených požitkov, účtovná jednotka vykáže zložky nákladov na stanovené požitky ak v inom IFRS sa požaduje alebo povoľuje ich zahrnutie do nákladov na aktívum, takto:

- náklady na službu vo výsledku hospodárenia
- čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov v ostatných súčiastiach komplexného výsledku
- precenenie čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.

Podiel aktuárskych ziskov a strát, vykázaný pre každý program so stanovenými požitkami, je prebytok, vydelený očakávaným priemerným obdobím, v ktorom zostanú v zamestnaní zamestnanci zúčastnení na programe.

Ak účtovná jednotka prijme politiku vykazovania aktuárskych ziskov a strát v období, v ktorom vzniknú, môže ich vykázať v ostatných súčiastiach komplexného výsledku za podmienky, že tak urobí pre všetky programy so stanovenými požitkami a všetky aktuárske zisky a straty. Účtovná jednotka, vykazujúca aktuárske zisky a straty vykáže tiež všetky úpravy v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Tieto potom budú vykázané okamžite v nerozdelených ziskoch. Nebudú reklasifikované do výsledku hospodárenia nasledujúceho obdobia.

Aktuárske zisky alebo straty môžu byť zapríčinené napríklad nečakane vysokou alebo nízkou mierou fluktuácie zamestnancov, skorších odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti, zvýšením plátov a i.,

1.2.3 Zisky a straty vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí

Medzinárodný účtovný štandard IAS 21 Vplyvy zmien kurzov cudzích zmien opisuje prezentáciu ziskov a strát vznikajúcich z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí. Túto položku účtovná jednotka vykazuje pri bežných konsolidačných procedúrach, ako napríklad eliminácia vnútro podnikových zostatkov a vnútro skupinových transakcií dcérskej spoločnosti. Vnútro skupinový peňažný majetok však nemôže byť eliminovaný oproti zodpovedajúcemu vnútro skupinovému záväzku bez zobrazenia výsledkov výkyvov meny v konsolidovanej účtovnej závierke. Toto vyplýva z toho, že peňažná položka predstavuje záväzok konvertovať jednu menu na inú a spôsobuje vykazujúcej jednotke zisk alebo stratu z výkyvov meny. Preto sa takýto kurzový rozdiel vykazuje v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujúcej jednotky.

1.2.4 Zisky a straty z opätovného ocenenia finančného majetku k dispozícii na predaj

Ako uvádza Medzinárodný účtovný štandard IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa uvádza zisk a strata z finančného aktíva určeného na predaj s výnimkou strát zo zníženia hodnoty a kurzových ziskov a strát, až kým sa ukončí vykazovanie finančného aktíva. Po ukončení vykazovania finančného aktíva sa kumulovaný zisk alebo strata reklasifikuje do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava.

1.2.5 Efektívna časť ziskov a strát zo zabezpečovacích nástrojov pri zabezpečovaní peňažných tokov

Podľa medzinárodného účtovného štandardu IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie sa efektívne zabezpečený podiel zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Neefektívna časť zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

V prípade, že zabezpečenie očakávanej transakcie vyústi k vykázaniu finančného aktíva alebo finančného záväzku, súvisiace zisky alebo straty, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku budú reklasifikované z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava v období, v ktorom získané aktívum alebo prevzatý záväzok ovplyvní výsledok hospodárenia. Ak však celá strata, alebo časť straty, ktorá je vykázaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku nebude počas jedného alebo viacerých období vykompenzovaná, reklasifikuje sa ako suma straty, ktorej kompenzácia sa neočakáva, do výsledku hospodárenia.

Výkaz ostatného komplexného výsledku

Zisk za účtovné obdobie

Položky, ktoré nebudú reklasifikované do zisku alebo straty

Prírastky z precenenia majetku

Aktuárske zisky alebo straty z penzijných programov so stanovenými požitkami

Podiel na zmenách z precenenia majetku pridružených podnikov

Daň z príjmu vzťahujúca sa na položky, ktoré nebudú reklasifikované

Položky, ktoré môžu byť reklasifikované do zisku alebo straty

Kurzové rozdiely z prepočtu zahraničných prevádzok

Investície v nástrojoch vlastného imania

Zabezpečenie peňažných tokov

Daň z príjmu vzťahujúca sa na položky, ktoré môžu byť reklasifikované

Ostatný komplexný výsledok za účtovné obdobie po zdanení

Celkový komplexný výsledok za účtovné obdobie

Celkový komplexný výsledok pripadajúci:

- vlastníkom materskej spoločnosti
- na nekontrolné podiely

2. ANALÝZA VYKAZOVANIA VÝSLEDKU HOSPODÁRENIA V ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE

V práci sa zameriavame na porovnávanie vykazovania výsledku hospodárenia rôznych účtovných jednotiek, ktoré sme rozdelili do nasledujúcich 3 skupín:

1. Podniky poskytujúce služby
2. Výrobné a obchodné podniky
3. Finančné inštitúcie

2.1 Výkaz komplexného výsledku

Každá účtovná jednotka zostavujúca účtovnú závierku podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania IFRS je povinná okrem výkazu ziskov a strát zostavovať výkaz komplexného výsledku. Tieto výkazy môže prezentovať oddelene ako dva samostatné výkazy alebo ako jeden výkaz rozdelený na dve časti, a to výkaz ziskov a strát a výkaz ostatných súčastí komplexného výsledku.

Z vybraných 21 podnikov, ktoré poskytujú služby 6 podnikov prezentovalo v účtovnej závierke komplexný v dvoch samostatných výkazoch, zatiaľ čo 15 podnikov vykazovalo 1 súhrnný výkaz. Hlavným dôvodom je pravdepodobne to, že väčšina podnikov vo výkaze ostatných súčastí komplexného výsledku nevykazovala žiadne položky, alebo účtovné jednotky vykázali len súčet všetkých položiek a bližšie ich popísali v poznámkach. V skúmanej vzorke podnikov celkovo 11 podnikov nevykazuje žiadnu položku v ostatných súčastiach komplexného výsledku.



Graf 1: Forma výkazu komplexného výsledku v podnikoch poskytujúcich služby

Prameň: Vlastné spracovanie

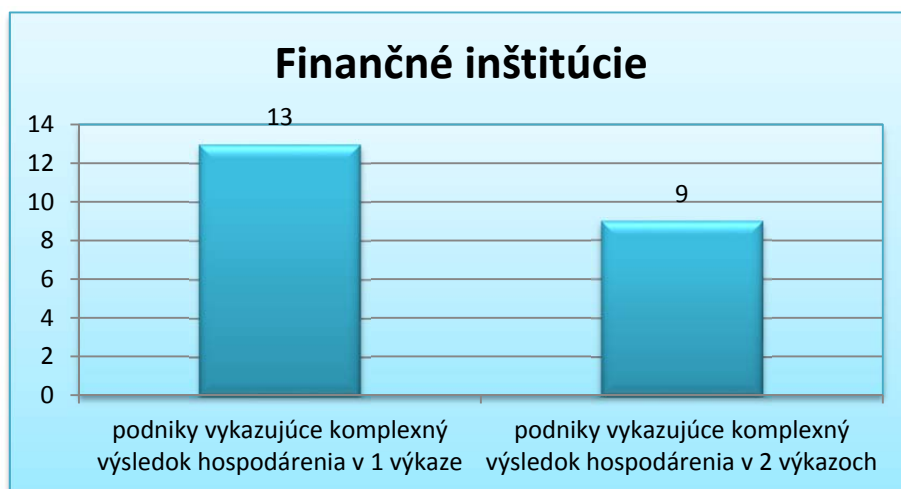
Vzorka skúmaných výrobných a obchodných podnikov obsahuje 18 účtovných jednotiek, z ktorých 16 vykazuje komplexný výsledok v 1 výkaze a iba 2 podniky v dvoch výkazoch. Dôvodom je pravdepodobne opäť skutočnosť, že len 6 podnikov z 18 skúmaných vykazovalo nejaké položky v ostatných súčastiach komplexného výsledku.



Graf 2: Forma výkazu komplexného výkazu vo výrobných a obchodných podnikoch

Prameň: Vlastné spracovanie

Z 22 skúmaných finančných inštitúcií 13 vykazovalo komplexný výsledok v jednom výkaze a 9 účtovných jednotiek použilo dva samostatné výkazy. V tejto skupine až 19 účtovných jednotiek z celkového počtu 22 vykazovalo nejakú položku v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

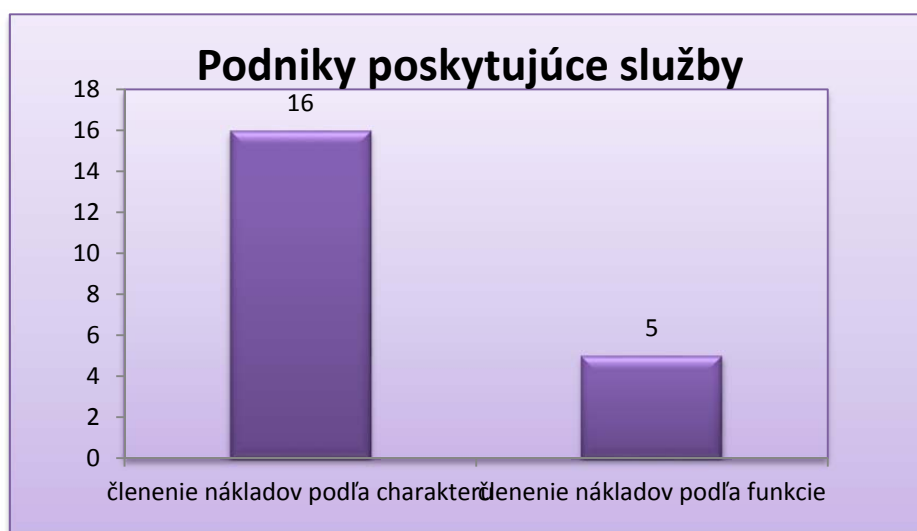


Graf 3: Forma výkazu komplexného výsledku vo finančných inštitúciách

Prameň: Vlastné spracovanie

2.2. Členenie nákladov

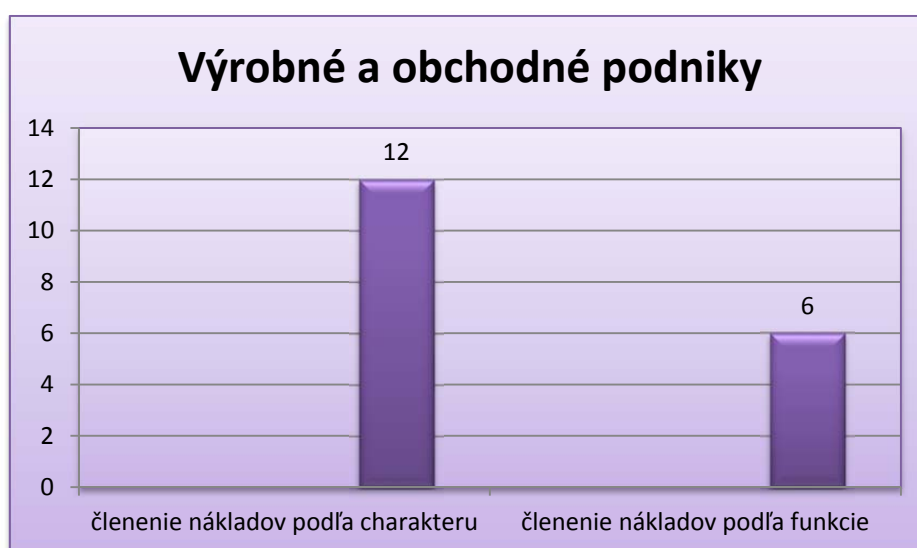
Účtovné jednotky môžu vo výkaze ziskov a strát členiť náklady podľa charakteru alebo funkcie. V podnikoch poskytujúcich služby prevládalo členenie nákladov podľa charakteru, podľa ktorého vykazovalo až 16 z 21 podnikov. Toto členenie im umožňuje zostaviť detailnejší výkaz, v ktorom môžu prezentovať náklady na prevádzku.



Graf 4: Členenie nákladov v podnikoch poskytujúcich služby

Prameň: Vlastné spracovanie

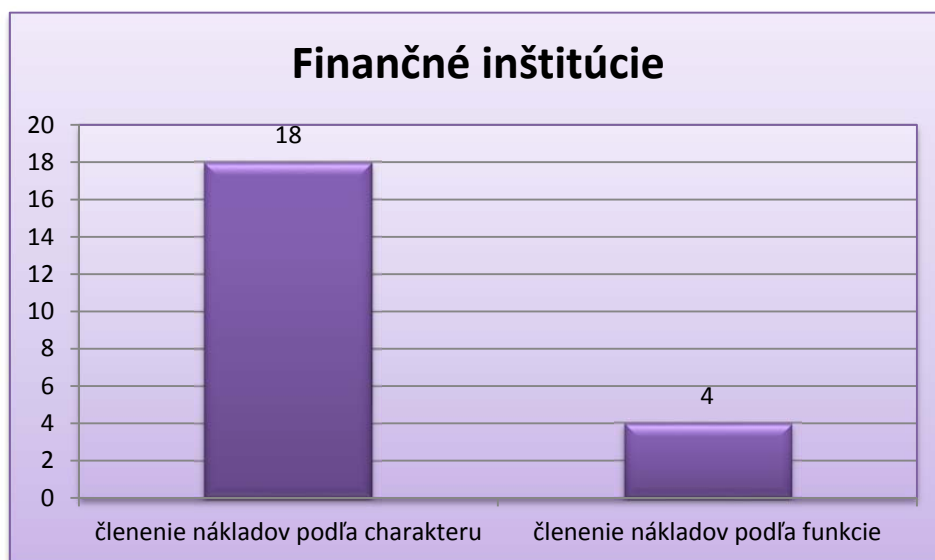
Členenie nákladov podľa charakteru prevládalo aj vo výrobných a obchodných podnikoch, konkrétne z 18 až 12 podnikov aplikovalo toto členenie.



Graf 5: Členenie nákladov vo výrobných a obchodných podnikoch

Prameň: Vlastné spracovanie

Takisto aj finančné inštitúcie uprednostňujú členenie nákladov podľa charakteru. V tejto skupine použilo toto členenie až 18 podnikov. Účtovné jednotky uprednostňujú toto členenie pravdepodobne z dôvodu, že účelové členenie je z hľadiska sledovania nákladov náročnejšie.



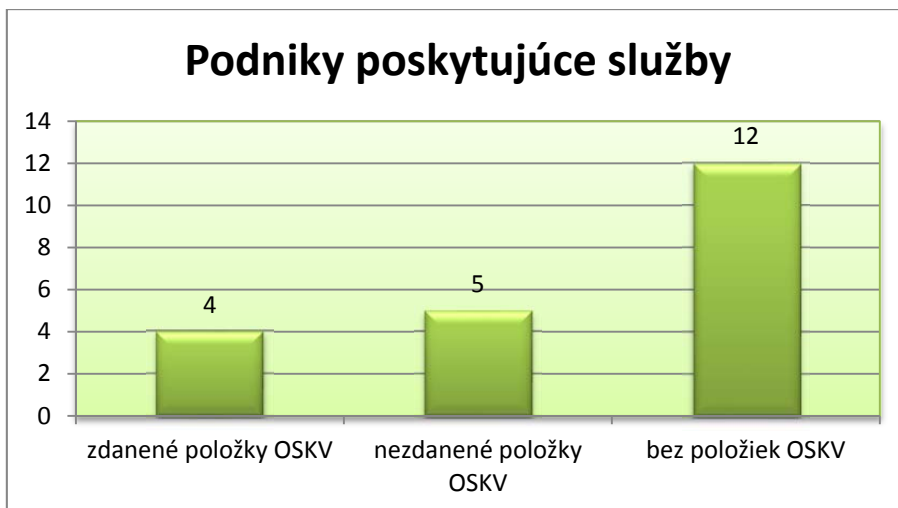
Graf 6: Členenie nákladov vo finančných inštitúciách

Prameň: Vlastné spracovanie

2.3 Vykazovanie dane z príjmu v ostatných súčiastiach komplexného výsledku

Podľa IFRS môže účtovná jednotka vykazovať položky ostatných súčastí komplexného výsledku už zdanené alebo daň môže vykázať ako samostatnú položku.

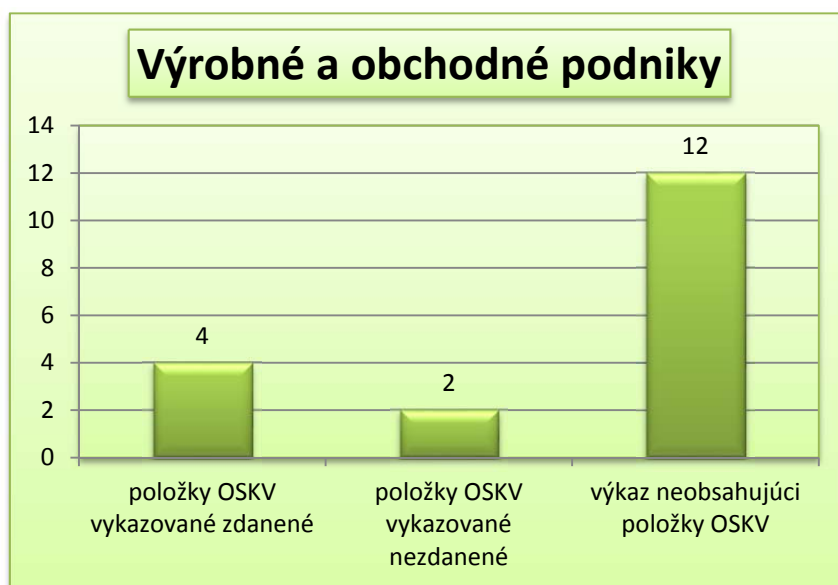
V skupine podnikov poskytujúcich služby z 10 účtovných jednotiek, ktoré vykazovali nejaké položky v ostatných súčiastiach komplexného výsledku 4 podniky vykazovali zdanené položky a 6 podnikov vykázalo položky brutto a daň z príjmu vykázali ako samostatnú položku.



Graf 7: Vykazovanie dane z príjmu v ostatných súčastiach komplexného výsledku v podnikoch poskytujúcich služby

Prameň: Vlastné spracovanie

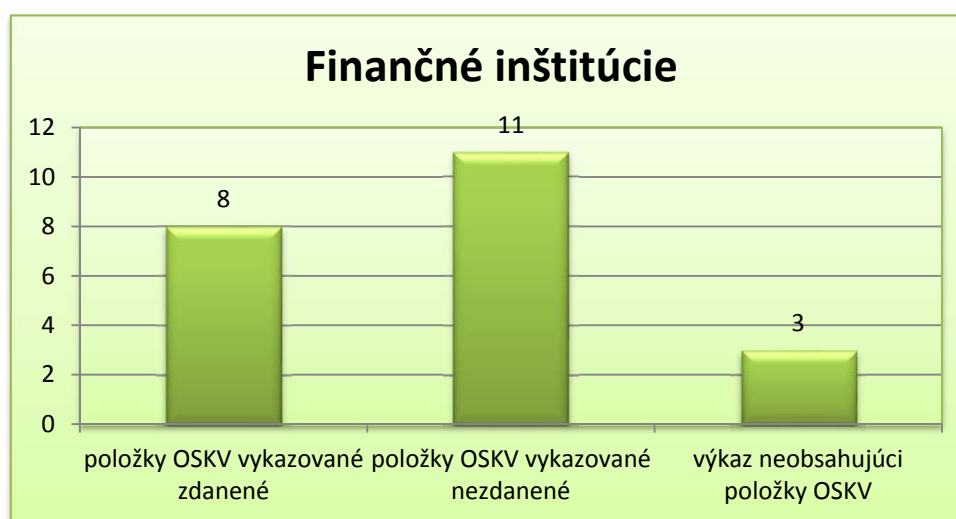
V skupine výrobných a obchodných podnikov celkovo 6 účtovných jednotiek vykazovalo položky v ostatných súčastiach komplexného výsledku, z toho 2 podniky vykazovali položky nezdanené a 4 účtovné jednotky vykázali položky už zdanené.



Graf 8: Vykazovanie dane z príjmu v ostatných súčastiach komplexného výsledku vo výrobných a obchodných podnikoch

Prameň: Vlastné spracovanie

Finančné inštitúcie uprednostňovali skôr vykazovanie nezdanených položiek ostatných súčastí komplexného výsledku a daň z príjmu uviedli ako samostatnú položku. Konkrétne 11 účtovných jednotiek z celkového počtu 19 finančných inštitúcií, ktoré vykazujú nejaké položky v ostatných súčastiach komplexného výsledku, vykazovalo položky brutto a 8 účtovných jednotiek tieto položky vykázali zdanené.



Graf 9: Vykazovanie dane z príjmu v ostatných súčastiach komplexného výsledku vo finančných inštitúciách

Prameň: Vlastné spracovanie

2.4 Vplyv ostatných súčastí komplexného výsledku na výsledok hospodárenia

V práci sme skúmali ako by vplývali ostatné súčasti komplexného výsledku na čistý zisk, resp. stratu účtovnej jednotky, keby boli reklasifikované do výkazu ziskov a strát.

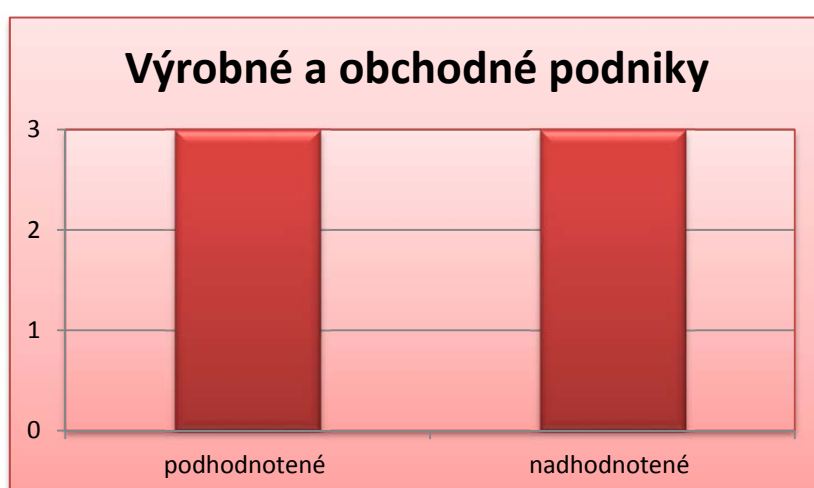
V podnikoch poskytujúcich služby 8 podnikov, ktoré vykazujú nejaké položky ostatných súčastí komplexného výsledku dosahujú zisk a 1 stratu. Z ôsmich účtovných jednotiek, ktoré dosahovali zisk, jedna mala výsledok hospodárenia podhodnotený, tzn., že ak by boli ostatné súčasti komplexného výsledku reklasifikované do výsledku hospodárenia, bol by vykázaný výsledok hospodárenia vyšší. Ostatných sedem účtovných jednotiek malo nadhodnotený výsledok hospodárenia, čo znamená, že ak by boli ostatné súčasti komplexného výsledku reklasifikované do výsledku hospodárenia, bol by vykázaný zisk nižší. Jedna účtovná jednotka, ktorá dosahovala stratu, mala výsledok hodnotenia nadhodnotený, tzn., že ak by ostatné súčasti komplexného výsledku reklasifikovala do výsledku hospodárenia, jej strata by sa zvýšila.



Graf 10: Vplyv ostatných súčastí komplexného výsledku na výsledok hospodárenia v podnikoch poskytujúcich služby

Prameň: Vlastné spracovanie

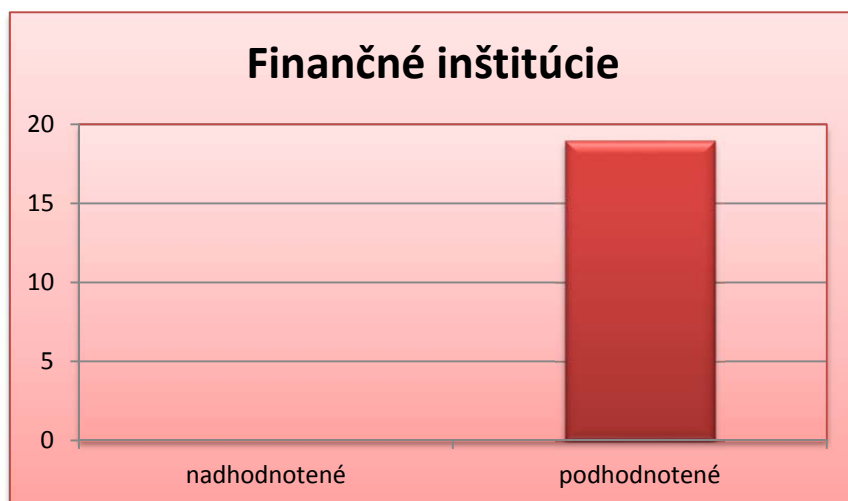
V skúmaných výrobných a obchodných podnikoch 6 podnikov, ktoré vykazovali položky v ostatných súčastiach komplexného výsledku dosahovali zisk. Z toho tri boli nadhodnotené, takže ak by reklasifikovali položky ostatných súčastí komplexného výsledku do výsledku hospodárenia, bol by vykázaný zisk nižší. Ďalšie tri účtovné jednotky mali, naopak, výsledok hospodárenia podhodnotený, tzn., že ak by reklasifikovali ostatné súčasti komplexného výsledku do výsledku hospodárenia, ich zisk by bol asi vyšší.



Graf 11: Vplyv ostatných súčastí komplexného výsledku na výsledok hospodárenia vo výrobných a obchodných podnikoch

Prameň: Vlastné spracovanie

Z 19 finančných inštitúcií, ktoré vykazovali položky v ostatných súčastiach komplexného výsledku 15 vykazovalo na konci účtovného obdobia zisk a 4 stratu. Všetkých 19 účtovných jednotiek malo podhodnotený výsledok hospodárenia, takže ich výsledok hospodárenia by bol vyšší ak by reklasifikovali ostatné súčasti komplexného výsledku do výsledku hospodárenia. Ostatné 4 účtovné jednotky, ktoré dosiahli na konci účtovného obdobia stratu, mali výsledok hospodárenia tiež podhodnotený



Graf 12: Vplyv ostatných súčastí komplexného výsledku na výsledok hospodárenia vo finančných inštitúciách

Prameň: Vlastné spracovanie

ZÁVER

V študentskej vedeckej aktivite sme si ako cieľ vytýčili identifikovanie formy a spôsobu vykazovania výsledku hospodárenia účtovných jednotiek, ktoré účtujú podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania IFRS.

Pri skúmaní účtovných závierok rôznych typov podnikov, sme zistili, akým spôsobom vykazujú výsledok hospodárenia, aké preferujú členenie nákladov a ako vykazujú daň z príjmu v ostatných súčastiach komplexného výsledku. V práci sme sa bližšie venovali výkazu ostatných súčastí komplexného výsledku a skúmali jeho vplyv na výsledok hospodárenia, v prípade, že by položky z tohto výkazu boli reklasifikované do výsledku hospodárenia.

Vo vybraných účtovných jednotkách, rozdelených do troch skupín sme skúmali obsah a formu vykazovania výsledku hospodárenia.

Pri skúmaní počtu výkazov sme zistili, že vo všetkých skupinách prevláda počet podnikov vykazujúcich výsledok hospodárenia v jednom výkaze, ktorý je rozdelený na dve časti – na výkaz ziskov a strát a výkaz ostatných súčastí komplexného výsledku.

Dôvodom je pravdepodobne, že väčšina účtovných jednotiek nevykazuje žiadne položky v ostatných súčastiach komplexného výsledku, hlavne čo sa týka výrobných a obchodných podnikov a podnikov poskytujúcich služby. Ďalším dôvodom je, že niektoré účtovné jednotky všetky položky ostatných súčastí komplexného výsledku vykážu v jednej položke a bližšie ich popíšu v poznámkach.

Predmetom ďalšieho skúmania bolo členenie nákladov vo výkaze ziskov a strát, kde sme zistili, že vo všetkých troch sledovaných skupinách účtovných jednotiek prevláda členenie nákladov podľa charakteru. Toto členenie účtovné jednotky uprednostňujú, pravdepodobne z dôvodu, že je z hľadiska sledovania nákladov menej náročné.

Pri pozorovaní formy vykazovania ostatných súčastí komplexného výsledku sme sledovali, či účtovné jednotky vykazujú položky zdanené alebo či daň z príjmu vykážu v samostatnej položke. Približne polovica účtovných jednotiek, ktoré vykazovali nejaké položky v ostatných súčastiach komplexného výsledku, vykazovala položky už zdanené a druhá polovica vykazovala daň z príjmu na samostatnej položke.

V práci sme sa venovali aj sledovaniu vplyvu položiek ostatných súčastí komplexného výsledku na výsledok hospodárenia, v prípade reklasifikácie týchto položiek do výsledku hospodárenia. Väčšina účtovných jednotiek malo podhodnotený výsledok hospodárenia,

tzn., že ich výsledok hospodárenia by bol vyšší, ak by reklasifikovali ostatné súčasti komplexného výsledku do výsledku hospodárenia.

Na záver môžeme konštatovať, že účtovné jednotky využívajú možnosť voľby, ktorú im IFRS ponúkajú pri vykazovaní výsledku hospodárenia, čo vedie k rôznej forme a obsahu poskytovaných informácií. Pre ich správnu interpretáciu je veľmi dôležité porozumieť týmto informáciám, čo si vyžaduje, aby používatelia účtovnej závierky ovládali účtovné predpisy, na základe ktorých boli účtovné závierky zostavené.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

Baštincová, A. 2007. Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska. Bratislava: Iura Edition, 2007. ISBN 978-80-8078-144-6

Dvořáková D. 2008. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, a. s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

MLÁDEK, R. 2009. *Postupy účtování podle IFRS. IFRS Policies and Procedures*. Praha : Leges, s.r.o., 2009. 352 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

Šuranová Z. a kol. 2009. Finančné účtovníctvo a riadenia s aplikáciou IFRS. Bratislava: Iura Edition, 2009. 803 s. ISBN 978-80-8078-396-9

IFRS. Zväzok I. 2009. Bratislava : Súvaha, 2009. 1462 s. ISBN 978-80-89265-12-1.

IFRS. Zväzok II. 2009. Bratislava : Súvaha, 2009. 1466 s. ISBN 978-80-89265-13-8.

IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky. Národný vestník Európskej únie. 2012 (online)
Dostupné na internete:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:146:0001:0041:SK:PDF>

IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie. Národný vestník Európskej únie. 2012 (online). Dostupné na internete:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:314:0043:0046:SK:PDF>

PRÍLOHY

Príloha 1 Finančné inštitúcie – porovnanie formy a obsahu výkazu komplexného výsledku

	Výkazy	členenie nákladov podľa	OSKV	VH v tis. €	OSKV v tis. €	Podiel OSKV na VH
Aegon	2	charakteru	brutto	169	583	344,97%
Alianz	2	funkcie	netto	48 257	79 483	164,71%
Cardif Slovakia	1	charakteru	nie sú			
Das	1	funkcie	netto	140, 081	28, 001	19,99%
Eximbanka	1	charakteru	brutto	203	1 237	609,36%
Generali	2	funkcie	brutto	6 273	17 665	281,60%
UniCredit	1	charakteru	netto	15 602	21 784	139,62%
ING	1	charakteru	netto	287	118	41,11%
Komunálna poisťovňa	1	charakteru	netto	5 822	6 057	104,04%
Poštová banka	2	charakteru	brutto	67 455	12 214	18,11%
Kooperativa	1	charakteru	netto	39 215	30 279	77,21%
OTP	1	funkcia	netto	-2 067	465	-22,50%
Privatbanka	2	charakteru	brutto	4 302	1 180	27,43%
Prvá stavebná	2	charakteru	netto	29 054	2 674	9,20%
Prima banka	1	charakteru	brutto	-8 283	3 246	-39,19%
Sberbank	2	charakteru	brutto	-47 726	8 738	-18,31%
Slovenská pošta BB	1	charakteru	brutto	-2 733	2	-0,07%
Slovenská sporiteľňa	2	charakteru	brutto	184 790	54 221	29,34%
Stabilita	1	charakteru	nie je			
Tatrabanka	1	charakteru	nie je			
Uniq	2	charakteru	brutto	6 189	6 388	103,22%
VUB	1	charakteru	brutto	86 039	133 669	155,36%

Príloha 2 Výrobné a obchodné podniky – porovnanie formy a obsahu komplexného výsledku hospodárenia

	počet výkazov	rozdelenie nákladov	OSKV	VH v tis. €	OSKV po zdanení v tis. €	Podiel OSKV na VH
AHOLD	1	charakter	nie je			
Continental	1	charakter	nie je			
Duslo,a.s.	1	charakter	nie je			
Hornonitrianske bane	1	charakter	nie je			
PCA. slovakia	1	charakter	nie je			
IDC holding	1	charakter	nie je			
Johnsons Control	1	funkcia	nie je			
Kaufland	1	charakter	nie je			
Kia	1	funkcia	nie je			
Embraco	1	charakter	netto	6468	655	10,13%
Mondi	1	charakter	netto	38183	-28	-0,07%
Samsung	1	funkcia	nie je			
Sitno	1	funkcia	nie je			
Slovaco	1	charakter	nie je			
Škoda	1	funkcia	netto	13259	1780	13,42%
Tesla	2	charakter	brutto	4333	68	1,57%
US Steel	1	charakter	netto	27664	-24405	-88,22%
Zentiva	2	funkcia	brutto	69975	-399	-0,57%

Príloha 3 Podniky poskytujúce služby – porovnanie formy a obsahu výkazu komplexného výsledku

	výkazy	členenie nákladov	vykazovanie dane v OSKV	VH v tis. €	OSKV v tis. €	Vykazovanie OSKV vo VH
OMV	1	charakter	nie je			
Orange	1	charakter	nie je			
Slovak Telecom	2	charakter	netto	62 218	-1 758	-2,83%
Slovenské elektrárne	2	charakter	netto	445 480	-103 878	-23,32%
SPP	2	charakter	brutto	365 325	-9 684	-2,65%
Slovnaft	1	funkcia	brutto			
ZS CARGO	1	charakter	nie je			
ZSSK	1	charakter	nie je			
Inžinierske stavby	1	charakter	nie je			
Národná diaľničná	1	charakter	nie je			
Asseco	2	funkcia	nie je			
VSE	1	charakter	nie je			
VSV	1	funkcia	brutto	-1 892 991	-335, 366	17,72%
VSD	1	charakter	nie je			
VW finančné služby	1	charakter	nie je			
Phoenix	1	funkcia	nie je			
SEPS	1	charakter	brutto	78 631, 786	-11 681, 303	-14,86%
ZSE	1	funkcia	netto	104, 008	-61	-0,06%
ZSD	1	charakter	netto	46 631	7	0,02%
Pozagas	2	charakter	brutto	10 855	-22 258	-205,05%
Eustream	2	charakter	brutto	265 939	-5 492	-2,07%