

Profit or loss in commercial companies and its allocation in the process of global harmonization

Iveta Košovská¹, Ivana Váryová¹, Renáta Krajčírová¹, Alexandra Ferenczi Vaňová¹, Jozef Bojnanský¹

¹ Slovak University of Agriculture in Nitra
Faculty of Economics and Management, Department of
Tr. Andreja Hlinku 2, 949 76 Nitra, Slovakia

E-mail: iveta.kosovska@uniag.sk,

E-mail: ivana.varyova@uniag.sk,

E-mail: renata.krajcirova@uniag.sk,

E-mail: alexandra.ferenczi@uniag.sk,

E-mail: jozef.bojnansky@uniag.sk

Abstract: Profit or loss is considered to be a basic financial indicator which measures the financial performance (profitability) and the effectiveness of entrepreneurship activity in a particular period examined mainly in relation to the utilized assets of owners. Profit or loss is determined by the comparison of total revenues and total expenses in the accounting based on the accrual principle. Profit or loss of a prior accounting period is booked on the account 431 – Profit or loss to be approved. Profit or loss is on this account until the approval of its allocation based on the decision of appropriate body of an accounting entity. This accounting entity's obligation derives from the Act No. 591/1991 Coll. Commercial Code with the latest amendments. The theoretical scope of profit or loss allocation in the selected commercial companies is presented in the article with a connection to the actual legal arrangements of accounting in the Slovak Republic. Specifically we focus on the profit allocation and loss settlement in joint stock companies, companies with limited liability and in cooperatives.

Keywords: accounting, the harmonization of the accounting, financial result, profit, loss

JEL codes: M40 General, M41 Accounting

1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Celosvetové hospodárstvo zasahujú rozsiahle zmeny. Globalizácia a vznik nadnárodných koncernov s rôznorodou štruktúrou vlastníkov vyžaduje rozpracovaný systém zhromažďovania, spracúvania a poskytovania relevantných informácií potrebných na vyhodnocovanie ekonomickej situácie subjektov a prijímanie adekvátnych rozhodnutí (Pakšiová and Janhuba, 2012). Potreba zjednotenia informačných systémov, zvýšenia porovnateľnosti, všeobecnej zrozumiteľnosti a spoľahlivosti ekonomických informácií sú určujúcimi faktormi ďalšieho rozvoja účtovníctva a účtovného výkazníctva (Dvořáková, 2014). Účtovníctvo v dôsledku globalizácie ekonomických procesov prekračuje národné hranice jeho zostavovateľa a čoraz intenzívnejšie plní svoju informačnú funkciu a funkciu nástroja finančného riadenia a rozhodovania v medzinárodnom podnikateľskom prostredí (Krištofík et al., 2011). Existujú rôzne skupiny používateľov účtovných informácií, ktorých potreby sú rôzne (Tumpach, et al., 2014). Súčasný svetový trend vo finančnom riadení s orientáciou na medzinárodné finančné toky kladú na účtovníctvo nové úlohy. Ide o snahu zblížovania účtovných systémov – harmonizáciu účtovníctva (Baštincová, 2016). Harmonizácia sa však nedá chápať ako zjednotenie a unifikácia, ale skôr ako prispôsobovanie, či približovanie právnych predpisov jednotlivých členských štátov (Farkaš, 2014). Nástrojmi harmonizácie účtovníctva v Európskej únii sú smernice Rady Európskej únie. Sú pre členské štáty záväzné, ich požiadavky sa realizujú prostredníctvom národnej právnej úpravy každého členského štátu (Bohušová et al., 2013). Do právnej úpravy účtovníctva Slovenskej republiky sa preberajú ustanovenia Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušili sa smernice Rady 78/660/EHS 83/349/EHS (ďalej smernica o účtovných závierkach) (Šlosárová and

Blahušiaková, 2017). V dôsledku týchto zmien Ministerstvo financií SR vydalo novelu Opatrenia č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov. Novela vyšla ako Opatrenie č. MF/23635/2014-74 s účinnosťou od 31. decembra 2014, okrem niektorých ustanovení účinných od 1. 1. 2015. Na základe požiadaviek smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ sa výsledok hospodárenia delí na výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti a výsledok hospodárenia z finančnej činnosti. Nevykazuje sa výsledok hospodárenia z mimoriadnej činnosti. Vypustili sa ustanovenia o mimoriadnych nákladoch na účtoch 582 a 588, ustanovenia o mimoriadnych výnosoch na účtoch 682 a 688 a ustanovenia o prevodových účtoch 597 a 598. Tieto skutočnosti sa v súčasnosti účtujú v rámci hospodárskej činnosti. Výsledok hospodárenia je jedným z nástrojov používaných na meranie finančnej výkonnosti podniku (Pakšiová and Kubaščíková, 2015). Definícia výsledku hospodárenia vyplýva z ustanovení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o účtovníctve). Výsledok hospodárenia je výsledný efekt činnosti účtovnej jednotky dosiahnutý v účtovnom období. Účtovná jednotka zisťuje výsledok hospodárenia porovnaním konečných stavov na účtoch nákladov a účtoch výnosov. Výsledkom hospodárenia môže byť zisk alebo strata (Máziková et al., 2016). Na začiatku účtovného obdobia je výsledok hospodárenia z predchádzajúceho účtovného obdobia vykázaný ako začiatkový stav na účte 431 – Výsledok hospodárenia v schvaľovaní. Na tomto účte je účtovaný do doby, kedy rozhodne príslušný orgán spoločnosti o jeho rozdelení (Stejskalová, 2015). Rozdelenie zisku a usporiadanie straty sa musí zrealizovať najneskôr posledný deň účtovného obdobia nasledujúceho po účtovnom období, v ktorom sa výsledok hospodárenia dosiahol.

V príspevku sú prezentované teoretické východiská vysporiadania výsledku hospodárenia - zisku alebo straty - vybraných obchodných spoločností v nadväznosti na aktuálnu právnu úpravu účtovníctva Slovenskej republiky. Konkrétne sme sa zamerali na rozdelenie zisku a usporiadanie straty v akciovej spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným a v družstve.

2 Metodológia a zdrojové údaje

Dosiahnutý výsledok hospodárenia je výsledným ukazovateľom efektívnosti a výkonnosti podnikateľského subjektu. Je základným informačným zdrojom o finančnom hospodárení účtovnej jednotky za príslušné účtovné obdobie. Výsledok hospodárenia je syntetickým vyjadrením vzájomného vzťahu nákladov a výnosov, umožňujúci posúdiť hospodárenie podniku porovnaním nákladov vynaložených na vykonanie konkrétnych výkonov (vstupy) a uznaných výnosov za tieto výkony (výstupy). V závislosti od výšky vstupov a výstupov má výsledok hospodárenia charakter zisku alebo straty.

V záujme dosiahnutia cieľa príspevku vychádzame zo súčasného stavu poznania v Slovenskej republike. Zdrojom pre spracovanie príspevku bola predovšetkým odborná literatúra a aktuálna právna úprava účtovníctva a účtovnej závierky v Slovenskej republike (zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, ďalej len opatrenie o postupoch účtovania), zákon 591/1991 Zb. Obchodný zákonník a Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov. Pri jednotlivých spôsoboch chápania a vysvetľovania danej problematiky sme vychádzali z použitia induktívno-deduktívnej a analyticko-syntetickej logickej vedeckej metódy.

3 Výsledky a diskusia

Informácie o prosperite, ziskovosti či stratovosti patria medzi dôležité zdroje pre riadenie financií a meranie výkonnosti, vrátane informácií o štruktúre majetku a nákladov a ich väzbách na výnosy. Výsledok hospodárenia je základným finančným ukazovateľom, ktorý

je meradlom finančnej výkonnosti a efektívnosti podnikateľskej činnosti za príslušné obdobie, skúmaný najmä vo vzťahu k vynaloženému majetku vlastníkov. Úroveň vývoja výsledku hospodárenia v zvolenom časovom období, ako aj v komparácii s dosiahnutým výsledkom hospodárenia podobných podnikov, umožňuje podniku i externým používateľom účtovných informácií analyzovať ekonomickú úspešnosť podnikania a predikovať budúcnosť jeho vývoja. V účtovníctve založenom na akruálnom princípe sa výsledok hospodárenia zisťuje porovnaním celkových výnosov a celkových nákladov. Porovnávajú sa výnosy a náklady, ktoré časovo a vecne súvisia s daným účtovným obdobím, bez ohľadu na to, kedy vzniknú príjmy vzťahujúce sa na tieto výnosy a kedy vzniknú výdavky vzťahujúce sa na tieto náklady. Výsledok hospodárenia sa člení podľa toho, z akej činnosti vznikol, na výsledok hospodárenia z:

- hospodárskej činnosti,
- finančnej činnosti.

Výsledok hospodárenia za bežné účtovné obdobie je označovaný ako účtovný výsledok hospodárenia, ktorý sa zisťuje pri ročnej účtovnej závierke a predstavuje rozdiel medzi nákladmi a výnosmi účtovanými na účte 710 – Účet ziskov a strát rovnajúci sa rozdielu medzi aktívami a pasívami účtovanými na účte 702 – Konečný účet súvahový, po zdanení. V účtovnej závierke vykázaný výsledok hospodárenia po zdanení daňou z príjmov, dosiahnutý za príslušné účtovné obdobie, sa:

- rozdeľuje, ak ide o účtovný zisk,
- usporiada, ak ide o účtovnú stratu v bezprostredne nasledujúcom účtovnom období.

Podľa opatrenia o postupoch účtovania (§7 ods. 3), pri otvorení účtov sa výsledok hospodárenia bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia zaúčtuje na účet 431 – Výsledok hospodárenia v schvaľovaní so súvzťažným zápisom na účet 701 – Začiatkový účet súvahový. Účtovný zisk sa zaúčtuje na ľarchu účtu 701 a súvzťažne v prospech účtu 431. Účtovná strata sa zaúčtuje na ľarchu účtu 431 a súvzťažne v prospech účtu 701. Na účte 431 je výsledok hospodárenia až do schválenia jeho použitia na základe rozhodnutia príslušného orgánu účtovnej jednotky. Táto povinnosť účtovnej jednotke vyplýva zo zákona 591/1991 Zb. Obchodného zákonníka. Príslušným orgánom účtovnej jednotky, ktorá je spoločnosťou s ručením obmedzeným, do pôsobnosti ktorého patrí rozhodnúť o vysporiadaní účtovného výsledku hospodárenia, je valné zhromaždenie, ktoré je najvyšším orgánom spoločnosti. Do jeho pôsobnosti patrí aj schvaľovanie riadnej a mimoriadnej individuálnej účtovnej závierky. V akciovej spoločnosti rozhoduje o rozdelení zisku alebo usporiadaní straty valné zhromaždenie. V družstve rozhoduje členská schôdza, ktorá je najvyšším orgánom družstva. Na ľarchu účtu 431 sa účtujú aj tantiémy a dividendy na výplatu podľa rozhodnutia účtovnej jednotky, ak sa na ne netvorí osobitné fondy zo zisku.

V zmysle opatrenia o postupoch účtovania (§ 7 ods. 4) sa stav účtu 431 – Výsledok hospodárenia v schvaľovaní účtuje nasledovne:

- a) ak ide o účtovný zisk, zaúčtovaním v prospech príslušných účtov účtovej skupiny 41 – Základné imanie a kapitálové fondy, 42 – Fondy tvorené zo zisku a prevedené výsledky hospodárenia a v prospech účtu 364 – Záväzky voči spoločníkom a členom pri rozdeľovaní zisku, alebo v prospech ďalších účtov v súlade s osobitnými predpismi alebo na základe rozhodnutia príslušného orgánu; ak príslušný orgán účtovnej jednotky do konca účtovného obdobia nerozhodol o rozdelení zisku, možno tento zisk alebo jeho časť účtovať na účte 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov,
- b) ak ide o účtovnú stratu, zaúčtovaním na ľarchu príslušných účtov účtovej skupiny 41 – Základné imanie a kapitálové fondy, 42 – Fondy tvorené zo zisku a prevedené výsledky hospodárenia a na ľarchu účtu 354 – Pohľadávky voči spoločníkom a členom pri úhrade straty alebo na ľarchu ďalších účtov na základe rozhodnutia príslušného orgánu; ak príslušný orgán účtovnej jednotky do konca účtovného obdobia nerozhodol o vyrovnaní straty, možno túto stratu alebo jej časť účtovať na účte 429 – Neuhradená strata minulých rokov.

Kumuláciou nerozdelených účtovných ziskov a neuhradených účtovných strát a ich prenesením do ďalších účtovných období vzniká výsledok hospodárenia minulých rokov.

Účtovná jednotka musí k účtom 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov a k účtu 429 – Neuhradená strata minulých rokov viesť dôslednú analytickú evidenciu z toho dôvodu, že na nich sústreďujú skutočnosti, o ktorých sa v súlade s platnou právnou úpravou na tieto účty účtuje (rozdiely zo zmien použitých účtovných zásad a účtovných metód, významné opravy chýb minulých účtovných období). Uvedené informácie sú dôležité pri zostavovaní poznámok účtovnej závierky, a pri zostavovaní prehľadu zmien vlastného imania.

Ak je výsledok hospodárenia zisk, vedenie účtovnej jednotky rozhoduje o jeho rozdelení. Pri rozdeľovaní zisku, je potrebné dodržať ustanovenia vyplývajúce z Obchodného zákonníka – v a. s., s. r. o. a v družstve sa kladie na prvé miesto povinnosť prídela do Zákonného rezervného fondu, resp. Nedeliteľného fondu vo výške stanovenej Obchodným zákonníkom. Až po splnení povinného prídela do fondov môže zvyšnú časť zisku rozdeliť účtovná jednotka podľa vlastného rozhodnutia. Účtovná jednotka môže zisk rozdeliť spoločníkom alebo zamestnancom, môže z neho vytvoriť fondy zo zisku, môže z neho prideliť do sociálneho fondu, zvýšiť základné imanie alebo vykryť stratu z minulých rokov. Ostatné rozdelenie zisku ustanovuje všeobecne záväzný právny predpis účtovnej jednotky, ktorým je spoločenská zmluva, stanovy obchodnej spoločnosti alebo družstva, rozhodnutie valného zhromaždenia a pod.

Tabuľka 1 Účtovanie rozdelenia zisku v a. s., s. r. o. a v družstve

	MD	D
Povinný prídela zo zisku do rezervného fondu v a. s., s. r. o.	431	421
Povinný prídela zo zisku do rezervného fondu v družstve	431	422
Rozdelenie zisku spoločníkom alebo zamestnancom (podieľy na zisku, dividendy)	431	364, 333
Prídela do štatutárnych fondov a ostatných fondov	431	423, 427
Prídela do sociálneho fondu	431	472
Zvýšenie základného imania	431	419
Použitie zisku na vykrytie straty z minulých rokov	431	429
Preúčtovanie zisku na účet nerozdeleného zisku minulých rokov	431	428

Zdroj: Vlastné spracovanie

V prípade, že je výsledok hospodárenia strata, Obchodný zákonník neustanovuje podmienky jej usporiadania. Z tohto dôvodu valné zhromaždenie rozhoduje o spôsobe úhrady straty spoločnosti, napríklad o úhrade straty jej krytím z prostriedkov rezervného fondu, odloženie straty do budúcich účtovných období, prípadne o príplatkovej povinnosti spoločníkov. Spoločnosť s ručením obmedzeným v súlade s § 121 Obchodného zákonníka môže požadovať úhradu straty od spoločníkov, len ak to vyplýva zo spoločenskej zmluvy. V akciovej spoločnosti v zmysle právnej úpravy nemožno požadovať úhradu straty od akcionárov. Iba s ich súhlasom ako dobrovoľné plnenie. Družstvá môžu v stanovách určiť, že členovia družstva alebo niektorí z nich majú na základe rozhodnutia členskej schôdze voči družstvu do určitej výšky uhradzovacie povinnosti presahujúce členský vklad na krytie strát družstva (podľa § 222 Obchodného zákonníka).

Tabuľka 2 Účtovanie usporiadania straty v a. s., s. r. o. a v družstve

	MD	D
Z rezervného fondu v a. s. a v s. r. o.	421	431
Z nedeliteľného fondu v družstvách	422	431
Z nerozdeleného zisku minulých rokov	428	431
Z ďalších fondov vytvorených zo zisku	423, 427	431
Z kapitálových fondov	413	431
Zo základného imania	419	431
Preúčtovaním na účet neuhradenej straty	429	431
Predpis úhrady straty voči spoločníkom v s. r. o. a členom družstva	354	431

Zdroj: Vlastné spracovanie

Záver

Meradlom úspešnosti či neúspešnosti transformačného procesu v podniku je výsledok hospodárenia zisk alebo strata, jeho objem, štruktúra a najmä sústredenie jeho tvorby v oblasti výroby a realizácie výkonov v podniku. O rozdelení zisku a jeho použití v s. r. o. a v a. s. rozhoduje valné zhromaždenie, v družstve členská schôdza. Môžu rozhodnúť, že časť zisku, prípadne aj celý zisk, sa rozdelí, alebo rozhodnú, že zisk za dané účtovné obdobie sa nebude rozdeľovať, ale sa investuje do rozvoja spoločnosti, resp. sa použije na zvýšenie základného imania alebo vyplatenie podielov na zisku (dividend, tantiém). Obchodný zákonník neustanovuje podmienky usporiadania straty. Valné zhromaždenie v prípade s. r. o. a a. s. alebo členská schôdza v družstve môžu rozhodnúť o úhrade straty jej krytím z prostriedkov rezervného fondu, odložení straty do budúcich účtovných období, prípadne o príplatkovej povinnosti spoločníkov alebo členov družstva.

Príslušnosť ku grantovej úlohe

Tento článok vznikol s podporou projektu VEGA číslo 1/0666/17 s názvom Vplyv integrácie a globalizácie na podnikateľské riziko v poľnohospodárstve na Slovensku.

Literárne zdroje a iné odkazy

- Baštincová, A. (2016). *Účtovníctvo a dane právnických osôb*, 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer.
- Bohušová, H., Svoboda, P., Nerudová, D., Boček, M. (2013). *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, 1. vydání Brno: Policy Research Center s. r. o..
- Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, Brno: BizBooks.
- Farkaš, R. (2014). *Nová účtovná smernica Európskej únie*, 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer spol. s.r.o..
- Krištofík, P., Saxunová, D., Šuranová, Z. (2011). *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IFRS*, 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, spol. s.r.o..
- Máziková, K., Ondrušová, L., Seneši, N. (2016). *Účtovníctvo vlastníckych transakcií*, 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer.
- Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.
- Pakšiová, R., Janhuba, M. (2012). *Teória účtovníctva v kontexte svetového vývoja*, 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, spol. s.r.o..
- Pakšiová, R., Kubaščíková, Z. (2015). *Business property of company and investments*. In: *Procedia economics and finance*, ACFA Prague, Holandsko: Elsevier B.V., pp. 70-78.
- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov. Dostupné z: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=7471>.
- Stejskalová, I. (2015). *Finanční účetnictví pro manažery s netradičně pojatými případovými studii*, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer.
- Šlosárová, A., Blahušiaková, M. (2017). *Analýza účtovnej závierky*, 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer.
- Tumpach, M., Manová, E., Meluchová, J. (2014). *Relevance of System of National Financial Reporting from the Point of View of Creditors as Non-privileged Users*. *Ekonomický časopis*. vol. 62, pp. 495-507.
- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, v znení neskorších predpisov.