



**Je účtovný výsledok  
hospodárenia to isté ako daňový?  
Ktorý je základom pre vyplatenie  
podielov na zisku?**

**ÚČTOVNÝ VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA**

## 1. Účtovný výsledok hospodárenia = zdroj pre výpočet základu dane z príjmu.

Účtovný výsledok hospodárenia **pred** zdanením sa zisťuje ako rozdiel výnosov účtovaných na účtoch účtovej triedy 6 a nákladov účtovaných na účtoch účtovej triedy 5 (okrem účtov účtovej skupiny 59 – Dane z príjmov a prevodové účty).

Vypĺňanie DP k DzPPO začíname na str. 7 v tabuľke **F – Dopĺňujúce údaje**, kde na jeho vyplnenie použijeme primárne údaj z účtovníctva a to:

- Sumár všetkých prevádzkových výnosov a finančných výnosov;
- Sumár všetkých prevádzkových nákladov a finančných nákladov (tzn., bez účtovej skupiny 59. – **Dane s príjmov a prevodové účty**).
- Rozdiel medzi takto vykázanými výnosmi a nákladmi zapíšeme do riadku 100 DP. Suma na tomto riadku predstavuje **účtovný** výsledok hospodárenia pred zdanením daňou z príjmov PO a odloženou daňou (postupy účtovania §10 – účtovanie dane z príjmu).

ÚDAJE Z ÚČTOVNÍCTVA	DAŇOVÉ PRIZNANIE k dani z príjmu PO
Σ výnosov (účtové skupiny 60 - 66)	<b>F - Dopĺňujúce údaje</b>
Σ nákladov (účtové skupiny 50 -56)	Súčet výnosov z hospodárskej činnosti a z finančnej činnosti (r.1)
Σ výnosov - Σ nákladov =	Súčet nákladov na hospodársku činnosť a finančnú činnosť (r.2)
<b>účtovný výsledok hospodárenia</b> pred zaúčtovaním splatnej a odloženej dane	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením (r.1 -r.2)
	POLOŽKY ZVYŠUJÚCE VH
<b>- Splatná daň z príjmov (účet 591)</b>	POLOŽKY ZNIŽUJÚCE VH
- Dodatočné odvody dane z príjmov (účet 595)	ZÁKLAD DANE
- Odložená daň z príjmov (účet 592)	SADZBA DANE (21% resp. 15%)
<b>Disponibilný účtovný výsledok hospodárenia</b>	<b>SPLATNÁ DAŇ Z PRÍJMOV</b>

Účtovníctvo pre účely vyčíslenia správneho základu dane z PPO, musí byť vedené tak, aby zabezpečilo dôslednú analytickú evidenciu k účtom nákladov a výnosov z dôvodu možnosti ich správneho posúdenia pre daňové účely (daňová uznateľnosť.) Táto povinnosť účtovnej jednotke vyplýva z **§ 4 ods. 1 písm. h) postupov účtovania:** „Pri vytváraní analytických účtov sa zohľadňujú tieto hľadiska:.... Písm. h) Členenie podľa požiadaviek na vyčíslenie základu dane jednotlivých daní.“

Rozdiel medzi daňovým a účtovným výsledkom hospodárenia pozostáva z nákladov a výnosov, ktoré boli zo základu dane pri jeho výpočte vylúčené. Sú jednak **trvalého** charakteru (napr. reprezentačné; škoda na majetku,...) a **dočasného** charakteru (napr. nájomné uznané až po zaplatení; rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi,...). Položky zvyšujúce/znižujúce základ dane majúce trvalý charakter sú tie, ktoré vždy zapríčinia rozdiel medzi daňovým a účtovným výsledkom hospodárenia. Tie, ktoré však predstavujú dočasný charakter, sú v účtovníctve korigované formou zúčtovania odloženej dane. Tento rozdiel je teda len dočasným, s možnosťou korekcie v budúcnosti. V §10 ods. 5 postupov účtovania sú dočasné rozdiely definované takto:

- *Dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotou majetku a účtovnou hodnotou záväzkov vykázaných v súvahe a ich daňovou základňou;*
- *Možnosť umorovať daňovú stratu v budúcnosti, pod ktorou sa rozumie možnosť odpočítať daňovú stratu od základu dane v budúcnosti;*
- *Možnosť previesť nevyužitú daňovú odpočty a iné daňové nároky do budúcnosti.*

Často sa stretávam v praxi, myslím si že i Vy s tým, že účtovný výsledok hospodárenia nie je zostavovaný tak, aby z účtovného hľadiska dostal dikciu:

- **§7 ods.1 zákona 431/2002 o účtovníctve** a to: „účtovná jednotka povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.“
- **§3 ods. 1 zákona 431/2002 o účtovníctve** „Účtovná jednotka účtuje a vykazuje účtovné prípady v období, s ktorým časovo a vecne súvisia. Ak túto zásadu nemožno dodržať, účtovná jednotka ich zaúčtuje a vykáže v období, keď sa tieto skutočnosti zistili.“
- **§3 ods. 2 zákona 431/2002 o účtovníctve** „Účtovná jednotka postupuje v účtovnom období v účtovníctve podľa § 4 ods. 2. Náklady a výnosy účtuje účtovná jednotka v tom účtovnom období, v ktorom vznikli, bez ohľadu na deň ich úhrady, inkasa alebo na deň vyrovnania iným spôsobom. Výdavky a príjmy účtuje účtovná jednotka vždy v tom účtovnom období, v ktorom dôjde k ich úhrade alebo inkasu.“
- **§5 ods. 1 postupov účtovania** „Náklady a výnosy sa účtujú do obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia. Opravy nevýznamných nákladov a výnosov minulých účtovných období sa účtujú ako účtovné prípady bežného účtovného obdobia na príslušných účtoch nákladov alebo výnosov z hospodárskej činnosti účtovnej jednotky.“

Je prioritne podriadený daňovému výsledku hospodárenia, tj. aby sme platili „čo najnižšie dane z príjmu“. Takto korigovaný výsledok hospodárenia neprezentuje potom zdravú ekonomickú podstatu firmy.

**Účtovný výsledok hospodárenia (zisk/strata) je základným finančným ukazovateľom, ktorý je meradlom finančnej výkonnosti (výnosnosti) a efektívnosti podnikateľskej činnosti za príslušné účtovné obdobie.** Cieľom podnikania by mala byť dlhodobá ekonomická prosperita podmienená dosahovaním zisku.

Účtovný výsledok ako taký, by mal predovšetkým slúžiť ako informácia pre majiteľov spoločnosti vo vzťahu k ich vynaloženému majetku.

Ako taký, by mal byť zdrojom informácií i pre ostatných užívateľov účtovnej závierky:

- ✓ manažérov (vedenie spoločnosti);
- ✓ zákazníkov (odberatelia);
- ✓ obchodných dodávateľov;
- ✓ ostatných veriteľov (napr. banky);
- ✓ zamestnancov;
- ✓ potenciálnych investorov;
- ✓ vládu a jej inštitúcie;
- ✓ verejnosť;
- ✓ konkurenčné podniky.

Ak je výsledok hospodárenia účelovo upravovaný, potom i takto prezentovaná účtovná závierka je nepresná, zavádzajúca. U vyššie definovaných skupín jej používateľov môže spôsobiť to, že si na jej základe vyvodí chybné závery. Napr. banka – v čase keď je firma v relatívne dobrej finančnej kondícii a nepotrebuje teda čerpať bankové úvery si nevytvorí dostatočné opravné položky, rezervy atď. Nechce vidieť ťarchu svojich potenciálnych podnikateľských rizík. Netvorí rezervy, opravné položky.... Majitelia si vyplácajú dividendy na základe výsledku hospodárenia, ktorý kopíruje len potreby „daňových predpisov“. Nezobrazujúci reálnu ekonomickú „kondíciu“ firmy. V čase dočasného úpadku je nútená požiadať banku o úver. V tom čase zväčša už firma vykazuje stratu. Nemá v účtovníctve vytvorené žiadne „ochranné mechanizmy“. Banka po prepočte všetkých relevantných ekonomických ukazovateľov, ktorých výpočet sa viaže na účtovný výsledok hospodárenia (EDBITA,...) úver neposkytne. A to je zväčša v takýchto prípadoch začiatok konca...

Ponížený účtovný výsledok hospodárenia v čase, keď sa firme relatívne darí síce zníži potenciálny účtovný zisk majiteľov k následnému prerozdeleniu – k výplате dividend, avšak zabezpečí väčšiu ekonomickú stabilitu firmy v časoch, keď sa firme nedarí.

**SKÚSTE si spolu so mnou odpovedať na nasledovné otázky:**

- či pred zostavením účtovnej závierky si otvoríte postupy účtovania § 19 – Zásady pre tvorbu a použitie rezerv, ods. 7 písm. a – x) a máte k dispozícii odpoveď od vedenia spoločnosti, či máte splnenú povinnosť z titulu tvorby **účtovných** rezerv popísaných v predmetnom §, či vo Vašej účtovnej závierke sú zohľadnené všetky potenciálne rizika súvisiace s predmetom podnikania účtovnej jednotky....
- či tvorba a zúčtovanie Vašich opravných položiek je v súlade s § 18 postupov účtovania, alebo v účtovnej závierke máte len tie, ktoré sú daňovo pôsobivé;
- či Vaše odhady účtovných odpisov správne zobrazujú morálne a fyzické opotrebenie Vášho majetku; alebo len „naslepo“ kopírujú zákon o dani z príjmu;
- či Vami vykázané ocenenie zásob nedokončenej výroby, polotovarov a hotových výrobkov je skutočným zrealizovaním ich hodnoty k súvahovému dňu vo väzbe na skutočne vlastné náklady výrobných cyklov (§44 ods.4 -postupy účtovania);
- či všetky manká a škody na majetku sú skutočne vykázané tak ako majú byť, či sme si nepomohli „zámenou“ pri ich správnom vyčíslení,.....

Neuviedla som všetky možnosti, nakoľko kreativita účtovných jednotiek ma vždy dosť prekvapí. Uviedla som len zopár príkladov. Ak si však na tieto odpoviete, že Vy s týmito účtovnými kategóriami vo väzbe na účtovnú závierku pracujete v momente uzatvárania účtovných kníh, potom určite máte správne vykázaný účtovný výsledok hospodárenia. Síce väčší zoznam pripočítateľných a odpočítateľných položiek, ale výsledok taký, ktorým neuviedete do omylu žiadneho používateľa účtovnej závierky. Ani seba v čase, keď sa Vašej firme nebude dariť.

Nehrozí Vám tak ani pokuta (§38 ods. 1 písm. f) ZoÚ) zo strany správcu dane za to, že ste v účtovnom období v účtovných knihách nezaúčtovali všetky účtovné prípady podľa § 3 ZoÚ.

Záverom tejto prvej časti len v krátkosti uvediem, že zisťovanie výsledku hospodárenia na akruálnej báze k príslušnému súvahovému dňu vyvoláva zaúčtovanie veľkého množstva účtovných prípadov, ktoré striktné oddeľujú bežné účtovné obdobie od nasledujúceho účtovného obdobia. V zmysle platnej legislatívy sme povinný dodržať zásadu nezávislosti účtovných období. Takýmto postupom zabezpečíme, aby výsledok hospodárenia odrážal výsledný efekt činnosti účtovnej jednotky iba za to účtovné obdobie, za ktoré sa zisťuje. Týmto spôsobom zisťovania výsledku hospodárenia zabezpečíme pre jej používateľov relevantné informácie o výnosnosti/výkonnosti účtovnej jednotky za posudzované účtovné obdobie.

## 2. Účtovný výsledok hospodárenia = zdroj k prerozdeleniu finančných prostriedkov

V zmysle **§59 ods. 15 postupov účtovania** „Výsledok hospodárenia v schvaľovaní sa účtuje rozdelenie účtovného zisku alebo usporiadanie účtovnej straty. Tento účet **nemá** ku dňu uzatvorenia účtovných kníh zostatok.“

V zmysle vyššie citovaného predpisu sa k 1. 1. bežného účtovného obdobia výsledok hospodárenia za toto obdobie vždy rovná nule. V priebehu účtovného obdobia sa potom postupne kumulujú výnosy a náklady viažuce sa k danému účtovnému obdobiu. Na jeho konci (31. 12.) ich rozdiel tvorí účtovný zisk alebo stratu predmetného účtovného obdobia. Medzi jednotlivými účtovnými obdobiami platí zásada bilančnej kontinuity, tj. nadväznosť súvahových účtov. Výsledok hospodárenia bežného obdobia sa k prvému dňu nasledujúceho obdobia pretransformuje na účtovný výsledok hospodárenia v schvaľovaní (431 – Výsledok hospodárenia v schvaľovaní).

Suma vedená na tomto účte v prípade zisku je určená na rozdelenie, v prípade straty na vyporiadanie podľa pravidiel stanovených Obchodným zákonníkom, spoločenskou zmluvou, stanovami firmy, rozhodnutím valného zhromaždenia, prípadne iným záväzným predpisom.

Rozdelenie zisku patrí do právomoci valného zhromaždenia. Valné zhromaždenie rozhoduje o rozdelení účtovného zisku vykázaného v účtovnej závierke. V zmysle § 124 (spoločnosti s ručením obmedzeným), § 217 (akciové spoločnosti) Obchodného zákonníka sú obchodné spoločnosti povinné tvoriť zákonný rezervný fond. Spoločnosť s ručením obmedzeným vytvára rezervný fond vo výške, ktorú určuje spoločenská zmluva. Ak sa rezervný fond nevytvoril už pri vzniku spoločnosti, potom sa tvorí v prvom roku, v ktorom dosiahne spoločnosť zisk. Výška povinného prídela je najmenej 5 % z čistého zisku, nie však viac ako 10 % základného imania. Tento fond je povinná účtovná jednotka každoročne dopĺňať o sumu určenú v spoločenskej zmluve alebo v stanovách, najmenej však vo výške 5 % z čistého zisku vyčísleného v ročnej účtovnej uzávierke až do dosiahnutia výšky rezervného fondu určenej v spoločenskej zmluve, najmenej však do výšky 10 % základného imania. Pri akciových spoločnostiach platí to isté v prvom roku keď dosiahne spoločnosť prvý krát zisky len 5% = 10%; v následných obdobiach potom 10% = 20%. O použití rezervného fondu rozhodujú konatelia spoločnosti. Povinnú tvorbu rezervného fondu možno použiť iba na krytie strát spoločnosti.

Zostatok zisku po povinnom prídela do rezervného fondu sa rozdelí podľa rozhodnutia valného zhromaždenia spoločnosti, a to:

- ✓ tvorba zákonného rezervného fondu (MD 431/ DAL421)
- ✓ výplata podielov na zisku spoločníkom sro, akcionárom a.s,...(MD 431/ DAL364)
- ✓ tantiemy priznané členom štatutárnych a iných orgánov spoločnosti (MD 431/ DAL379)
- ✓ podiely na zisku priznané zamestnancom (MD 431/DAL331)
- ✓ prídela do sociálneho fondu, (MD431/ DAL472)
- ✓ prídela do štatutárnych fondov, (MD 431/ DAL423)
- ✓ prídela do ostatných fondov, (MD 431/ DAL427)
- ✓ krytie straty z minulých rokov, (MD431/ DAL 429)
- ✓ zvýšenie základného imania, (MD431/ DAL419)
- ✓ preúčtovanie na účet nerozdeleného zisku. (MD431/ DAL428)

Valné zhromaždenie sa pri rozdeľovaní zisku musí riadiť spoločenskou zmluvou, stanovami spoločnosti, prípadne kolektívnou zmluvou, prípadne inými právnymi predpismi.

Ak do konca účtovného obdobia nemá účtovník k dispozícii zápisnicu z Valného zhromaždenia spoločnosti, nemá k dispozícii žiadny relevantný doklad k zaúčtovaniu bude postupovať v zmysle nižšie uvedených dikcii postupov účtovania v podvojnom účtovníctve a to:

- ✓ **§59 ods. 15 postupov účtovania:** „Výsledok hospodárenia v schvaľovaní sa účtuje rozdelenie účtovného zisku alebo usporiadanie účtovnej straty. Tento účet **nemá** ku dňu uzatvorenia účtovných kníh zostatok.“
- ✓ **§7 ods. 3 písm. a) postupov účtovania:** „... 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.“
- ✓ **§7 ods. 3 písm. b) postupov účtovania:** „... ak príslušný orgán účtovnej jednotky do konca účtovného obdobia nerozhodol o vyrovaní straty, možno túto stratu alebo jej časť účtovať na účte 429 – Neuhradená strata minulých rokov.“

