
Výnosy z výmenných transakcií v účtovníctve verejného sektora

Marianna Kicová¹

Abstrakt

Výnosy z výmenných transakcií patria k špecifickým problémom v účtovníctve verejného sektora. Vykazovanie výnosov z výmenných transakcií v účtovnej závierke na všeobecné použitie má významný vplyv na finančnú situáciu a finančnú výnosnosť subjektov verejného sektora. Článok sa zaoberá základnými ustanoveniami štandardu IPSAS 9 – Výnosy z výmenných transakcií. Cieľom tohto štandardu je stanoviť požiadavky na finančné vykazovanie výnosov z výmenných transakcií a udalostí. Výnosy spĺňajú kritériá pre vykázanie vtedy, ak je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál budú plynúť do subjektu a tieto úžitky, resp. potenciál je možné spoľahlivo oceniť. Štandard IPSAS 9 identifikuje okolnosti, za ktorých budú tieto kritériá splnené a výnos môže byť vykázaný a zároveň poskytuje aj praktický návod na aplikáciu týchto kritérií. Výsledkom skúmania danej problematiky je ucelený súbor poznatkov o výnosoch z výmenných transakcií v účtovníctve verejného sektora s akcentom na dôležitosť finančného vykazovania výnosov z výmenných transakcií vo verejnom sektore, ktoré má významný vplyv na finančnú situáciu a finančnú výnosnosť subjektov verejného sektora.

Kľúčové slová

Verejný sektor, účtovníctvo, výmenné transakcie

Abstract

Revenue from exchange transactions belongs to the specific problems of public sector accounting. Financial reporting on revenue from exchange transactions in the general purpose financial statements has a significant impact on the financial position and financial performance of public sector entities. The article deals with basis provisions of IPSAS 9 – Revenue from Exchange Transactions. The objective of this Standard is to prescribe requirements for the financial reporting of revenue arising from exchange transactions and events. Revenue is recognized when it is probable that future economic benefits or service potential will flow to the entity, and these benefits can be measured reliably. Standard IPSAS 9 identifies the circumstances in which these criteria will be met and, therefore, revenue will be recognized. It also provides practical guidance on the application of these criteria. The result of the examination of this issue is a comprehensive set of knowledge about revenue from exchange transactions with an emphasis on the importance of financial reporting on revenue from exchange transactions in the public sector that has a significant impact on the financial position and financial performance of public sector entities.

Key words

Public Sector, Accounting, Exchange Transactions

JEL classification

M40, M41, H83

¹ Ing. Marianna Kicová, PhD., Ekonomická univerzita, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a auditorstva, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, marianna.kicova@euba.sk.

1 Úvod

Subjekty verejného sektora vykazujú výnosy z výmenných transakcií a výnosy z nevýmenných transakcií. Výmenné transakcie /Exchange Transactions/ predstavujú také transakcie, pri ktorých subjekt obdrží majetok alebo služby, pričom výmenou za to priamo poskytne inej strane približne rovnakú hodnotu /predovšetkým vo forme tovarov, výrobkov, služieb alebo použitia majetku/. V rámci doteraz vydaných štandardov IPSAS základné problémy obsahového vymedzenia, oceňovania, vykazovania a zverejňovania skutočností spojených s výmennými transakciami a udalosťami sú riešené v samostatnom štandarde IPSAS 9 – Výnosy z výmenných transakcií /Revenue from Exchange Transactions/. Štandardy IPSAS vydáva Medzinárodná federácia účtovníkov /IFAC/ prostredníctvom Rady pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor /IPSASB/.

Štandard IPSAS 9 bol vydaný v roku 2001. Do konca roka 2018 boli jeho ustanovenia novelizované v dôsledku vydania ďalších štandardov IPSAS, konkrétne IPSAS 27 – Poľnohospodárstvo /Agriculture/ vydaný v roku 2009, IPSAS 29 – Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie /Financial Instruments: Recognition and Measurement/ vydaný v roku 2010, IPSAS 33 – Prvé prijatie medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor na akruálnom princípe /First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards/ vydaný v roku 2015 a IPSAS 37 – Spoločné dohody /Joint Arrangements/ vydaný v roku 2015. Ustanovenia štandardu IPSAS 9 boli novelizované aj v dôsledku vydania poradenských a podporných dokumentov, konkrétne dva dokumenty s názvom Zlepšenie štandardov IPSAS /Improvements to IPSASs/ vydané v roku 2010 a v roku 2016 ako aj dokument Uplatnenie štandardov IPSAS /The Applicability of IPSASs/ vydaný v roku 2016. Subjekt verejného sektora uplatňuje štandard IPSAS 9 pre ročné účtovné závierky začínajúce 1. júla 2002 alebo neskôr. Skoršie uplatnenie štandardu IPSAS 9 je povolené a subjekt verejného sektora je povinný túto skutočnosť zverejniť. Ak subjekt verejného sektora prijme pre účely finančného vykazovania štandardy IPSAS založené na akruálnom princípe účtovníctva spôsobom ustanoveným v štandarde IPSAS 33, tak túto zmenu uplatňuje pre ročné účtovné závierky za obdobie začínajúce od 1. januára 2017. Skoršie uplatnenie týchto ustanovení je povolené, čo znamená, že subjekt verejného sektora môže uplatniť ustanovenia štandardu IPSAS 33 pred 1. januárom 2017. Ak subjekt verejného sektora uplatní ustanovenia štandardu IPSAS 33 po 1. januári 2017, tieto ustanovenia platia pre ročnú účtovnú závierku za obdobie začínajúce dátumom prijatia štandardov IPSAS alebo neskôr.

Štandard IPSAS 9 stanovuje spôsob vykazovania výnosov vznikajúcich z výmenných transakcií a udalostí. Základnou otázkou pri vykazovaní výnosov je určenie toho, kedy bude výnos vykázaný vo výkaze o finančnej výnosnosti. Výnosy /Revenue/ v zmysle ustanovení štandardu IPSAS 9 predstavujú zvýšenie ekonomických úžitkov alebo využiteľného potenciálu získané alebo nárokované vykazujúcim subjektom a predstavujú zvýšenie čistého majetku/vlastného imania iné ako zvýšenie súvisiace s vkladmi vlastníkov. Výnosy spĺňajú kritériá pre vykázanie vtedy, ak je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál budú plynúť do subjektu a tieto úžitky, resp. potenciál je možné spoľahlivo oceniť. Štandard IPSAS 9 identifikuje okolnosti, za ktorých budú tieto kritériá splnené a výnos môže byť vykázaný a zároveň poskytuje aj praktický návod na aplikáciu týchto kritérií. Kritériá pre vykázanie výnosov v tomto štandarde sú aplikované samostatne na každú transakciu a udalosť.

Vymedzenie výnosov a kritériá pre ich vykázanie sú upravené aj v Koncepčnom rámci pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecné použitie. Výnosy v zmysle Koncepčného rámca predstavujú zvýšenie čistej finančnej situácie subjektu verejného sektora, iné ako zvýšenie súvisiace s vkladmi vlastníkov. Čistá finančná situácia predstavuje rozdiel medzi majetkom a záväzkami po pripočítaní ďalších prostriedkov a odpočítaní ďalších povinností vykázanych vo výkaze o finančnej situácii. Čistá finančná situácia môže mať kladnú

alebo zápornú hodnotu. Výnosy môžu byť vykázané v účtovnej závierke určenej na všeobecné použitie, ak spĺňajú obsahové vymedzenie výnosu uvedené v Konceptnom rámci a môžu byť ocenené spôsobom, ktorý spĺňa kvalitatívne charakteristiky informácií so zohľadnením obmedzení kvalitatívnych charakteristík uvedených v Konceptnom rámci.

Slovenská právna úprava, konkrétne Opatrenie MF SR z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov, nerozlišuje výnosy z výmenných transakcií a výnosy z nevýmenných transakcií. Toto opatrenie upravuje spôsob účtovania výnosov z predaja výrobkov, z poskytovania služieb, z predaja tovaru, z úrokov a dividend. Výnosy sa účtujú do obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia, narastajúcim spôsobom od začiatku účtovného obdobia (Ministerstvo financií SR, 2019). Opatrenie MF SR z 5. decembra 2007 č. MF/25755/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky, termíny a miesto predkladania účtovnej závierky pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov stanovuje spôsob vykazovania výnosov. Výnosy z predaja výrobkov, z poskytovania služieb, z predaja tovaru, z úrokov a dividend sa vykazujú vo výkaze ziskov a strát (Ministerstvo financií SR, 2018). V poznámkach k výkazom účtovnej závierky sa uvádzajú doplňujúce informácie týkajúce sa uvedených výnosov.

Cieľom článku je ucelene spracovať poznatky o výnosoch z výmenných transakcií v účtovníctve verejného sektora z hľadiska obsahového vymedzenia a ocenenia výmenných transakcií a kritérií pre ich vykázanie a zverejnenie v účtovnej závierke na všeobecné použitie.

Pri vedeckom skúmaní danej problematiky je aplikovaná gnozeológia ako základná metóda skúmania. Ďalej sa používajú štandardné vedecké metódy skúmania, ako je selekcia, analýza a syntéza, ktoré predstavujú základný metodický prístup k spracovaniu skúmanej problematiky. Za účelom pochopenia a vysvetlenia kritérií pre vykázanie výmenných transakcií sa aplikujú induktívno-deduktívne a analyticko-syntetické vedecké metódy skúmania. Výsledkom skúmania danej problematiky je ucelený súbor poznatkov o výnosoch z výmenných transakcií v účtovníctve verejného sektora. V závere vyslovujeme názor, kde vyzdvihujeme dôležitosť vykazovania výnosov z výmenných transakcií vo verejnom sektore, ktoré má významný vplyv na finančnú situáciu a finančnú výnosnosť subjektov verejného sektora a informácie o finančnej situácii a finančnej výnosnosti sú užitočné pre používateľov informácií z účtovnej závierky na všeobecné použitie za účelom prevzatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

Problematika výnosov z výmenných transakcií je skúmaná z dôvodu jej aktuálnosti a dynamického vývoja. Informácie o skúmanej problematike sú čerpané z aktuálnej literatúry publikovanej v roku 2018, ktorá je v anglickom jazyku. Uvedenou problematikou sa zaoberajú najmä ustanovenia príslušných medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor /IPSAS/ uvedené v Príručke medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor, ktorá bola zverejnená v roku 2018 na internetovej stránke IFAC (IFAC, 2018) a Konceptný rámec pre finančné vykazovanie subjektov verejného sektora určené na všeobecné účely. Podkladom pre spracovanie článku sú informácie z literárnych zdrojov /knihy, časopisy, zborníky z konferencií/, právnych predpisov (Ministerstvo financií SR, 2019) a (Ministerstvo financií SR, 2019), ako aj poznatky z vedecko-výskumnej činnosti, konkrétne monografia týkajúca sa medzinárodnej harmonizácie finančného vykazovania vo verejnom sektore (Kršková, 2011), a články vo vedeckých časopisoch a zborníkoch z konferencií (Juhászová, Markovič & Mokošová, 2014), (Kicová, 2018), (Kordošová, 2016), (Kovalčíková, 2018), (Ondrušová, 2016), (Pakšiová, 2016) a (Šlosárová, 2016). Získané poznatky tvoria základ pre spracovanie článku.

2 Vymedzenie a oceňovanie výnosov z výmenných transakcií

Subjekt verejného sektora, ktorý zostavuje a predkladá svoju účtovnú závierku určenú na všeobecné použitie na základe účtovníctva založeného na akruálnom princípe, postupuje podľa ustanovení štandardu IPSAS 9 pri vykazovaní výnosov, ktoré vznikli z nasledujúcich výmenných transakcií a udalostí:

- poskytovanie služieb /The Rendering of Services/,
- predaj tovarov a výrobkov /The Sale of Goods/,
- používanie majetku subjektu inými stranami, z ktorého plynú úroky, licenčné poplatky a dividendy /The Use by Others of Entity Assets Yielding Interest, Royalties and Dividends/. (IFAC, 2018)

Štandard IPSAS 9 sa nezaobera výnosmi vzniknutými z transakcií, ktoré nemajú výmenný charakter. Nevýmenné transakcie /Non-Exchange Transactions/ predstavujú transakcie, ktoré nie sú výmenné. Pri nevýmennej transakcii subjekt buď získa hodnotu od iného subjektu bez toho, aby jej výmenou poskytol približne rovnakú hodnotu alebo poskytuje hodnotu inému subjektu bez toho, aby priamo obdržal približne rovnakú hodnotu. V rámci doteraz vydaných štandardov IPSAS základné problémy obsahového vymedzenia, oceňovania, vykazovania a zverejňovania skutočností spojených s nevýmennými transakciami sú riešené v samostatnom štandarde IPSAS 23 – Výnosy z nevýmenných transakcií: dane a transfery /Revenue from Non-Exchange Transactions: Taxes and Transfers/. Pri rozlišovaní výnosov na tie, ktoré majú výmenný charakter a tie, ktoré nemajú výmenný charakter, sa berie do úvahy prednostne skutočná podstata transakcie pred jej formou. Príkladmi výnosov z transakcií, ktoré nemajú výmenný charakter, sú výnosy vznikajúce z uplatnenia priamych a nepriamych daní, ciel, poplatkov a pokút, výnosy z dotácií a výnosy z darov (Kršková, 2011).

Výnosy sa oceňujú v reálnej hodnote prijatej alebo nárokovanej protihodnoty po zohľadnení sumy všetkých obchodných zliav a množstevných rabatov poskytnutých subjektom.

Vo väčšine prípadov je protihodnota vo forme peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov a výška výnosov je protihodnotou peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov už prijatých alebo nárokovaných. Ak je príjem peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov odložený, potom môže byť reálna hodnota protihodnoty nižšia ako menovitá hodnota prijatých alebo nárokovaných peňažných prostriedkov. Subjekt môže v zmysle štandardu IPSAS 9 napríklad poskytnúť kupujúcemu bezúročný obchodný úver alebo akceptovať ako protihodnotu za predaný tovar alebo výrobky zmenu vydanú kupujúcim s nižšou sadzbou ako je trhovú úrokovú sadzbu. V prípade, že takáto dohoda vo svojej podstate predstavuje finančnú transakciu, potom je reálna hodnota protihodnoty stanovená diskontovaním budúcich príjmov použitím kalkulovanej úrokovej sadzby. Oceňovanie výnosov riešia rovnakým spôsobom autori (Juhászová, Markovič & Mokošová, 2014), (Kordošová, 2016), (Kovalčíková, 2018), (Ondrušová, 2016), (Pakšiová, 2016) a (Šlosárová, 2016).

Kalkulovaná úroková sadzba sa stanovuje jedným z nasledujúcich spôsobov podľa toho, ktorý je transparentnejší:

- buď ako prevažujúca úroková sadzba pre podobný nástroj u poskytovateľa s podobným hodnotením úverového rizika, alebo
- ako úroková sadzba, ktorou je možné menovitú hodnotu tohto nástroja diskontovať na bežnú predajnú cenu tovarov, výrobkov alebo služieb. (IFAC, 2018)

Rozdiel medzi reálnou hodnotou a menovitou hodnotou protihodnoty sa vykáže ako výnos z úrokov.

Subjekt zverejní v poznámkach k výkazom účtovnej závierky na všeobecné použitie tieto informácie:

- účtovnú politiku zvolenú pre vykázanie výnosov, vrátane metód používaných pre určenie stupňa dokončenia transakcie zahŕňajúcej poskytovanie služieb,

- sumu každej z významných skupín výnosov vykázaných v priebehu účtovného obdobia vrátane výnosov vzniknutých z poskytovania služieb, predaja tovarov a výrobkov, úrokov, licenčných poplatkov a dividend alebo ich ekvivalentov,
- výšku výnosov vzniknutých z titulu predaja tovarov, výrobkov alebo z poskytovania služieb zahrnutú do každej z významných skupín výnosov. (IFAC, 2018)

3 Výnosy z poskytovania služieb ako výmennej transakcie

Poskytovanie služieb zahŕňa vykonanie zmluvne dojednanej úlohy subjektom v priebehu dohodnutého obdobia. Služby môžu byť poskytované v rámci jedného obdobia alebo v priebehu viacerých období. V zmysle štandardu IPSAS 9 príkladom služieb poskytovaných subjektom verejného sektora, za ktoré získava výnosy, sú zabezpečovanie bývania, správa vodárenských zariadení, správa ciest, na ktorých sa vyberá mýto a správa transferových platieb.

Ak je možné spoľahlivo odhadnúť výsledok transakcie, ktorá zahŕňa poskytnutie služieb, vykázanie výnosov spojených s transakciou je možné vykonať na základe stupňa dokončenia celej transakcie k dátumu vykázania. Výsledok transakcie je možné spoľahlivo odhadnúť, ak sú súčasne splnené všetky nasledujúce podmienky:

- výška výnosu môže byť spoľahlivo ocenená,
- je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál spojené s transakciou budú plynúť do subjektu,
- k dátumu vykázania je možné spoľahlivo stanoviť stupeň dokončenia transakcie, a
- náklady vynaložené na transakciu a náklady na jej dokončenie môžu byť spoľahlivo ocenené. (IFAC, 2018)

Výnosy z poskytovania služieb spĺňajú kritériá pre vykázanie v prípade, keď je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál spojené s transakciou budú skutočne plynúť do subjektu. Ak vznikne neistota o vymožitelnosti sumy, ktorá bola do výnosu zahrnutá, je táto suma alebo suma, ktorej prijatie sa stalo nepravdepodobným zahrnutá do nákladov a nie je vykázaná ako úprava sumy pôvodne vykázaných výnosov. Ak nie je možné výsledok transakcie zahrňujúcej poskytovanie služieb spoľahlivo oceniť, výnosy sú vykázané len v rozsahu vykázaných nákladov, ktoré je možné získať späť.

Modelové príklady poskytujúce praktický návod pre aplikáciu kritérií, na základe ktorých dochádza k vykázaniu výnosov z poskytovania služieb sú uvedené v Dodatku k štandardu IPSAS 9. Modelové príklady sa zameriavajú na čiastkové aspekty transakcií a nepredstavujú ucelenú diskusiu o všetkých faktoroch, ktoré môžu mať vplyv na vykázanie výnosu. Príklady všeobecne predpokladajú, že suma výnosu môže byť spoľahlivo ocenená, je pravdepodobné, že ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál budú plynúť do subjektu a náklady, ktoré vznikli alebo vzniknú, môžu byť spoľahlivo ocenené.

Modelové príklady – výnosy z poskytovania služieb:

- Ubytovanie – príjem z prenájmu pri zabezpečení ubytovania je vykázaný ako výnos v súlade s podmienkami nájomnej zmluvy.
- Školská doprava – výnosy z cestovného účtovaného cestujúcim pri zabezpečovaní školskej dopravy sú vykázané podľa toho, ako je doprava skutočne poskytovaná.
- Správa ciest, na ktorých sa vyberá mýto – výnosy zo správy ciest, na ktorých sa vyberá mýto, sú vykázané tak, ako boli vybrané na základe používania týchto ciest.
- Zabezpečovanie priebehu súdnych sporov – výnosy zo zabezpečovania priebehu súdnych sporov sa vykazujú buď v súlade so stupňom dokončenia procesu alebo na základe obdobia, v ktorom súd zasadal.
- Správa zariadení, majetku alebo služieb – výnosy zo správy zariadení, majetku alebo služieb sú vykázané počas doby trvania zmluvy podľa toho, ako sú služby skutočne poskytované.

- Vedecký a technologický výskum – výnosy získané od klientov na základe zmlúv o vedeckom a technologickom výskume sú vykázané s ohľadom na stupeň dokončenia jednotlivých čiastkových projektov.
- Inštalčné poplatky – sú vykázané ako výnosy podľa stupňa dokončenia inštalácie. Ak inštalácia zároveň nie je súčasťou predaja výrobkov, potom sú výnosy vykázané pri predaji tovarov a výrobkov.
- Servisné poplatky zahrnuté do ceny výrobku – ak predajná cena výrobku obsahuje vyčísliteľnú sumu za následné služby /napríklad užívateľskú podporu a vylepšovanie produktu pri predaji softvéru/, je táto suma odložená a vykázaná ako výnos obdobia, v ktorom bola služba skutočne poskytnutá. Časovo rozlíšená suma zahŕňa očakávané náklady na služby podľa zmluvy spolu s primeraným ziskom z poskytnutých služieb.
- Provízie poisťovacej agentúry – prijaté alebo získateľné odmeny za sprostredkovanie poistenia, ak sa nevyžaduje od sprostredkovateľa poskytovanie ďalších služieb, sú agentúrou vykázané ako výnos v okamihu skutočného začiatku alebo obnovenia súvisiacich poisťných zmlúv. Ak je však pravdepodobné, že od agentúry budú požadované ďalšie služby počas trvania poisťnej zmluvy, potom bude odmena alebo jej časť časovo rozlíšená a vykázaná ako výnos v priebehu celého obdobia, v ktorom je poisťná zmluva účinná.
- Odmeny za finančné služby – vykázanie výnosov z finančných služieb závisí na účele, pre ktorý boli odmeny určené a východiskách vykazovania všetkých finančných nástrojov, ktoré sú s nimi spojené. Opis odmien za finančné služby nemusí zjavne vyjadrovať podstatu a druh poskytovaných služieb, a preto je nevyhnutné rozlišovať medzi odmenami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívneho výnosu finančného nástroja, odmenami získanými za poskytované služby a odmenami získanými za vykonanie jednorazového významného úkonu:
 - Odmeny, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívneho výnosu finančného nástroja – s takými odmenami sa všeobecne zaobchádza ako s úpravou efektívneho výnosu. Ak je však finančný nástroj po jeho pôvodnom vykázaní následne ocenený reálnou hodnotou, odmeny sú vykázané ako výnos v okamihu pôvodného vykázania nástroja.
 - Odmeny získané za poskytované služby:
 - poplatky určené za správu pôžičiek – tieto poplatky sú vykázané ako výnos tak, ako sú príslušné služby skutočne poskytované. Keď subjekt pôžičku predá, ale nechá si správu pôžičky, za poplatok nižší ako je bežný poplatok za takéto služby, je časť predajnej ceny časovo rozlíšená a stáva sa výnosom tak, ako sú služby skutočne poskytované;
 - poplatky za prísľub poskytnutia alebo prevzatia pôžičky – ak je nepravdepodobné, že konkrétna zmluva o pôžičke bude uzatvorená, sú tieto poplatky vykázané ako výnos rovnomerne po dobu trvania prísľubu.
 - Odmeny získané za vykonanie jednorazového významného úkonu, ktorý je oveľa významnejší než akýkoľvek iný výkon – takéto poplatky sú vykázané ako výnos v momente dokončenia daného významného jednorazového úkonu.
- Vstupné – výnosy z umeleckých predstavení, banketov a iných špeciálnych udalostí sú vykázané v okamihu konania týchto udalostí. Ak je predané predplatné na určitý počet takýchto udalostí, potom sa poplatky priradujú ku každej udalosti v rozsahu vykonávaných služieb pri každej z nich.
- Školné – výnos je vykázaný v priebehu obdobia výučby.
- Zápisné, vstupné a členské poplatky – vykázanie týchto výnosov závisí od charakteru poskytovaných služieb. Ak poplatok predstavuje iba členstvo a všetky ostatné služby a produkty sú hradené samostatne, alebo ak na tieto služby existuje samostatné ročné

predplatné, je poplatok vykázaný ako výnos v prípade, že neexistuje žiadna významná neistota týkajúca sa jeho zaplatenia. Ak poplatok člena oprávňuje na užívanie služieb alebo získanie publikácií poskytovaných počas obdobia členstva alebo na nákup tovarov či služieb za ceny nižšie, než ktoré platia pre nečlenov, potom sú poplatky vykázané s prihliadnutím na čas realizácie služieb, ich charakter a hodnotu poskytovaných úžitkov.

- Franšízy a koncesné poplatky – tieto poplatky môžu obsahovať dodávku zavádzajúcich a následných služieb, zariadení a iného hmotného majetku a know-how. V súlade s tým sú poplatky vykázané ako výnos s prihliadnutím na účel, na ktorý boli poplatky určené. Franšiza predstavuje zmluvnú dohodu medzi výrobcom alebo poskytovateľom /franchisor/ a nezávislým podnikateľom, prijímateľom /franchisant/, ktorý kúpi práva poskytovať rovnaké služby alebo predávať rovnaké výrobky, používať know-how a značku. Vhodné sú nasledujúce metódy vykazovania výnosov z franšíz a koncesných poplatkov:
 - dodávky zariadení a iného hmotného majetku – suma odvodená z reálnej hodnoty predaného majetku je vykázaná ako výnos po uskutočnení dodávky alebo pri predaní nároku vlastníctva;
 - dodávky zavádzajúcich a následných služieb – poplatky za zabezpečenie následných služieb stanovené ako časť zavádzajúcich poplatkov alebo ako samostatný poplatok sú vykázané ako výnos tak, ako sú služby skutočne poskytnuté. Ak samostatný poplatok nepokrýva náklady na následné služby vrátane primeraného zisku, potom je časť začiatočného poplatku, ktorá je dostatočná k pokrytiu nákladov následných služieb a k vytvoreniu primeraného zisku z týchto služieb, časovo rozlíšená a vykázaná ako výnos až podľa poskytnutých služieb;
 - pokračujúce franšízy a koncesné poplatky – ako výnosy sú vykázané poplatky účtované za pokračujúce použitie práv stanovených v zmluve alebo poplatky za iné služby poskytnuté v dobe platnosti zmluvy, a to podľa toho, ako sú služby skutočne poskytované alebo ako sú práva používané;
 - transakcie pri zastúpení – medzi poskytovateľom franšízy a príjemcom franšízy sa môžu uskutočniť také transakcie, v priebehu ktorých jedná poskytovateľ franšízy v podstate ako zástupca príjemcu franšízy, napríklad poskytovateľ koncesie môže objednávať dodávky a zjednávať ich dopravu k príjemcovi franšízy bez vlastného zisku, takéto transakcie nie sú príčinou vzniku výnosu.
- Poplatky za vývoj programového vybavenia na zákazku – poplatky za vývoj programového vybavenia na zákazku sú vykázané ako výnos s prihliadnutím na stupeň dokončenia celého vývoja vrátane splnenia služieb poskytovaných v rámci servisnej podpory po dodaní programového vybavenia.

4 Výnosy z predaja tovarov a výrobkov ako nevýmennej transakcie

Tovary a výrobky zahŕňajú predmety vyprodukované subjektom za účelom ich predaja /napríklad publikácie/, ako aj predmety nakúpené za účelom ich ďalšieho predaja /napríklad tovar nakúpený pre maloobchod alebo pozemky a nehnuteľnosti držané za účelom ich predaja/.

Výnos z predaja tovarov a výrobkov je vykázaný vtedy, ak sú súčasne splnené všetky nasledujúce podmienky:

- subjekt previedol na kupujúceho podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva tovarov a výrobkov,
- subjekt si neopnecháva pokračujúcu manažérsku spoluzodpovednosť v miere obvykle spájanej s vlastníctvom predaných tovarov a výrobkov, ani skutočnú kontrolu nad týmito tovarmi a výrobkami,
- výška výnosov môže byť spoľahlivo ocenená,

- je pravdepodobné, že budú ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál, ktoré sú spojené s transakciou, budú plynúť do subjektu, a
- vzniknuté náklady alebo náklady, ktoré v súvislosti s transakciou ešte len vzniknú, môžu byť spoľahlivo ocenené. (IFAC, 2018)

Určenie toho momentu, kedy subjekt previedol podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva na kupujúceho, vyžaduje posúdenie okolností transakcie. Vo väčšine prípadov sa prevod rizika odmien z vlastníctva uskutočňuje súčasne s prevodom právneho nároku alebo s postúpením držby kupujúcemu /napríklad u väčšiny predajov/. V iných prípadoch je však prevod rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva uskutočnený inokedy ako prevod právneho nároku alebo postúpenie držby.

Ak si subjekt ponechá podstatné riziká vyplývajúce z vlastníctva, nie je takáto transakcia predajom a výnos nie je vykázaný. Subjekt si môže ponechať podstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva mnohými spôsobmi. Príklady situácií, v ktorých si subjekt môže ponechať podstatné riziká a odmeny z vlastníctva, sú:

- ak subjektu zostáva záväzok vyplývajúci z nedostatočného plnenia nekrytého zárukou,
- ak je prijatie výnosov z určitého predaja závislé na odvodení výnosov u kupujúceho z jeho predaja tovarov a výrobkov /napríklad ak vláda v rámci svojej publikačnej činnosti distribuuje materiály na výučbu školám s možnosťou vrátiť nepredané tovary a výrobky/,
- ak sú tovary a výrobky dodané s podmienkou inštalácie, ktorá tvorí významnú časť zmluvy a doteraz nebola subjektom dokončená, a
- keď je kupujúci oprávnený nákup zrušiť z dôvodov uvedených v zmluve a subjekt si nie je istý pravdepodobnosťou tohto zrušenia. (IFAC, 2018)

Keď si subjekt ponechá iba nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a nastane vykázanie výnosu. Predávajúci si môže napríklad ponechať právny nárok k tovarom a výrobkom výhradne z toho dôvodu, aby si tak zabezpečil vymáhateľnosť dlžnej sumy. V tomto prípade, ak subjekt previedol podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a nastane vykázanie výnosu. Iný príklad subjektu, ktorý si ponecháva výhradne nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, môže byť predaj, ak je ponúknuté vrátenie peňazí v prípade, že zákazník nebude spokojný. V týchto prípadoch sú výnosy vykázané v okamihu uskutočnenia predaja za predpokladu, že predávajúci môže spoľahlivo odhadnúť budúce vrátené sumy a vykáže príslušný záväzok na základe predchádzajúcej skúsenosti alebo na základe iných relevantných faktorov.

Výnosy z predaja tovarov a výrobkov spĺňajú kritériá pre vykázanie v prípade, keď je pravdepodobné, že budú ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál spojené s transakciou budú skutočne plynúť do subjektu. Za určitých okolností to nemusí byť pravdepodobné, pokiaľ nie je protihodnota prijatá alebo odstránená neistota jej prijatia. Výnos môže napríklad závisieť od schopnosti iného subjektu v rámci zmluvy dodať tovary, výrobky alebo služby a ak o tejto schopnosti existuje pochybnosť, môže byť vykázanie odložené dovtedy, kým nenastane plnenie. V okamihu dodania tovarov a výrobkov je neistota odstránená a výnos je vykázaný. Ak vznikne neistota o vymožitelnosti sumy, ktorá bola do výnosu zahrnutá, je táto suma alebo suma, ktorej prijatie sa stalo nepravdepodobným zahrnutá do nákladov a nie je vykázaná ako úprava sumy pôvodne vykázaných výnosov.

Modelové príklady poskytujúce praktický návod pre aplikáciu kritérií, na základe ktorých dochádza k vykázaniu výnosov z predaja tovarov a výrobkov sú uvedené v Dodatku k štandardu IPSAS 9. Modelové príklady sa zameriavajú na čiastkové aspekty transakcií a nepredstavujú ucelenú diskusiu o všetkých faktoroch, ktoré môžu mať vplyv na vykázanie výnosu. Príklady všeobecne predpokladajú, že suma výnosu môže byť spoľahlivo ocenená, je pravdepodobné, že ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál budú plynúť do subjektu a náklady, ktoré vznikli alebo vzniknú, môžu byť spoľahlivo ocenené.

Modelové príklady – výnosy z predaja tovarov a výrobkov:

- Predaje typu „zaplat' a maj“, pri ktorých dochádza na žiadosť kupujúceho k odloženiu dodávky, ale kupujúci prevezme právny nárok a akceptuje fakturáciu. Výnosy sú vykázané v okamihu, keď kupujúci prevezme právny nárok, pri splnení týchto podmienok:
 - je pravdepodobné, že dodávka bude uskutočnená,
 - predmet kúpy je dostupný, označený a pripravený k dodaniu kupujúcemu v okamihu uskutočnenia predaja,
 - kupujúci špecifikuje inštrukcie pre odloženú dodávku, a
 - sú použité obvyklé platobné podmienky.Výnosy nie sú vykázané, ak v dobe dodávky existuje len úmysel tovary získať alebo výrobok zhotoviť.
- Tovary a výrobky dodané po splnení nasledujúcich podmienok:
 - inštalácia a preskúšanie – výnosy sú vykázané vtedy, keď kupujúci prijme dodávku a je dokončená inštalácia a vykonané preskúšanie, bezprostredne po prijatí dodávky kupujúcim sú však výnosy vykázané len vtedy, ak proces inštalácie je svojou podstatou jednoduchý, alebo ak sa preskúšanie vykonáva za účelom konečného stanovenia zmluvnej ceny;
 - potvrdenie predaja v prípadoch, keď si kupujúci vyhradil časovo obmedzené právo tovary alebo výrobky vrátiť – ak existuje neistota ohľadne možnosti vrátenia tovarov alebo výrobkov, výnosy sú vykázané, keď došlo k formálnemu potvrdeniu dodávky kupujúcim alebo tovary boli dodané a lehota pre ich odmietnutie už uplynula;
 - konsignačné predaje, pri ktorých príjemca /kupujúci/ jedná pri predaji tovarov v mene odosielateľa /predávajúceho/ – výnosy sú vykázané odosielateľom v okamihu, kedy boli tovary predané príjemcom tretej strany;
 - dodávky za hotovosť – výnosy sú vykázané, ak je dodávka uskutočnená a peniaze prijaté predávajúcim alebo jeho zástupcom.
- Predaje s dodávkou odloženou do okamihu úhrady poslednej zo splátok – výnosy z takýchto predajov sú vykázané v okamihu dodania tovarov či výrobkov. Ak však skúsenosť naznačuje, že väčšina týchto predajov končí úspešne, môžu byť výnosy vykázané po prijatí významnej časti platby za podmienky, že sú tovary či výrobky dostupné, označené a pripravené na dodanie kupujúcim.
- Zákazky, pri ktorých je platba /alebo čiastočná úhrada/ prijatá ešte predtým, ako boli tovary a výrobky prijaté na sklad, napríklad prebieha ešte ich výroba alebo budú dodané zákazníkovi priamo treťou stranou – výnosy sú vykázané v okamihu, keď sú tovary či výrobky dodané kupujúcemu.
- Predaje s dohodou o spätnom odkúpení /okrem swapovej transakcie/, pri ktorých sa predávajúci zaviazal k spätnému odkúpeniu tovarov či výrobkov k neskoršiemu termínu, alebo pri ktorých má predávajúci nákupnú opciu na spätné odkúpenie, resp. kupujúci má právo požadovať spätné odkúpenie tovarov či výrobkov predávajúcim – podmienky zmluvy je treba analyzovať kvôli uisteniu, či predávajúci v skutočnosti previedol riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva na kupujúceho a ide teda skutočne o výnos. Ak si predávajúci ponechal riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva, potom dokonca aj keď došlo k prevodu právneho nároku, predstavuje transakcia iba dohodu o financovaní a žiadny výnos z nej nevzniká.
- Predaje pomocou prostredníkov, ktorými sú distribútori, dileri a ostatní predajcovia – všeobecne sú výnosy z takýchto predajov vykázané, keď boli predané riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva. Ak kupujúci jedná v podstate ako zástupca, potom sa pri predaji postupuje rovnako ako v prípade konsignačného predaja.

- Predplatné publikácií a obdobných položiek – ak majú takéto položky v každom časovom období obdobnú hodnotu, potom sú výnosy vykázané rovnomerne v priebehu obdobia, v ktorom sú položky odosielané. Ak sa mení hodnota týchto položiek v jednotlivých obdobiach, potom sú výnosy vykázané v pomere predajnej hodnoty odosielanej položky k odhadu celkovej hodnoty predajov všetkých položiek zahrnutých v predplatnom.
- Splátkové predaje, na základe ktorých je protihodnota obdržaná v splátkach – výnosy prislúchajúce k predajnej cene okrem úrokov, sú vykázané k dátumu uskutočnenia predaja. Predajnú cenu tvorí súčasná hodnota protihodnoty stanovená diskontovaním nárokováných splátok implicitnou úrokovou mierou. Úroková časť sa stáva výnosom v okamihu, keď je dosiahnutá na základe časového priebehu, ktorý je zohľadnený implicitnou úrokovou mierou.
- Predaje nehnuteľností – výnosy sú vykázané po prevedení právneho nároku na kupujúceho. V niektorých jurisdikciách však môže prechádzať pomerný podiel na majetku na kupujúceho ešte pred prevedením právneho nároku, čím boli v tomto štádiu na kupujúceho prevedené riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva. Ak predávajúci nemusí podľa zmluvy ešte dokončiť podstatné úkony, potom môže byť v takýchto prípadoch vhodné výnos vykazať. Ak je predávajúci povinný uskutočniť nejaké podstatné úkony potom, čo bol prevedený pomerný podiel alebo právny nárok, výnosy sú vykázané po vykonaní týchto úkonov. Príkladom je budova alebo iné zariadenie, u ktorých ešte nebola úplne dokončená výstavba. V niektorých prípadoch môže ísť o predaj nehnuteľností s určitým stupňom trvajúcej spoluzodpovednosti predávajúceho, takže riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva neboli úplne prevedené. Príkladom sú zmluvy na predaj so spätným odkúpením, zahŕňajúce predajnú a nákupnú opciu, ďalej zmluvy, u ktorých predávajúci zaručuje používanie majetku alebo zaručuje výnosnosť investície kupujúceho za určité obdobie. V týchto prípadoch podstata a rozsah trvajúcej spoluzodpovednosti predávajúceho určujú, ako je transakcia vykazovaná. Môže byť vykázaná ako predaj alebo financovanie, prenájom alebo iná podoba podielu na zisku. Ak je vykázaná ako predaj, môže trvajúca spoluzodpovednosť predávajúceho oddialiť vykázanie výnosu. Predávajúci musí tiež posudzovať prostriedky použité na platbu a preukaznosť prísľubu kupujúceho záväzok splatiť. Ak napríklad súčet doteraz inkasovaných platieb vrátane začiatkovej zálohy alebo priebeh splácania kupujúcim nesvedčí dostatočne o jeho úmysle úplne zaplatiť, výnosy sú vykázané len vo výške prijatých peňažných prostriedkov.

5 Výnosy z úrokov, licenčných poplatkov a dividend ako výmennej transakcie

Majetok subjektu používaný inými stranami prináša výnosy vo forme:

- úrokov – poplatky za použitie peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov alebo súm dlžných subjektu,
- licenčných poplatkov – poplatky za použitie dlhodobého majetku, napríklad patenty, ochranné značky, autorské práva a počítačové programy,
- dividend alebo ich ekvivalentov – priznanie dividend držiteľom vlastného kapitálu v pomere, v akom sa podieľajú na čistom majetku/vlastnom imaní.

Výnos vznikajúci z používania majetku subjektu inými stranami prinášajúci úroky, licenčné poplatky a dividendy je vykázaný vtedy, ak sú súčasne splnené všetky nasledujúce podmienky:

- je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál spojené s transakciou budú plynúť do subjektu, a
- výška výnosu môže byť spoľahlivo ocenená. (IFAC, 2018)

Výnos je vykázaný pri použití nasledujúcich riešení:

- úroky sa určujú na pomernej časovej báze pomocou metódy efektívnej úrokovej miery, ktorá zohľadňuje efektívny výnos daného majetku,
- licenčné poplatky sú vykázané na akruálnom princípe v súlade s podstatou príslušnej zmluvy, a
- dividendy alebo ich ekvivalenty sú vykázané vtedy, ak akcionárom alebo subjektu vznikne právo na prijatie platby. (IFAC, 2018)

Efektívny úrokový výnos z majetku je úroková miera, ktorá je potrebná na diskontovanie budúcich očakávaných peňažných príjmov počas životnosti majetku tak, aby sa rovnali východiskovej účtovnej hodnote majetku. Licenčné poplatky, ako napríklad poplatky z ťažby ropy, sa časovo rozlišujú v súlade s ustanoveniami príslušnej zmluvy a sú spravidla na rovnakom základe aj vykázané, ak nie je možné považovať za primeranejšie ich vykázanie vo výnosoch na inej systematickej a racionálnej báze.

Modelové príklady poskytujúce praktický návod pre aplikáciu kritérií, na základe ktorých dochádza k vykázaniu výnosov z úrokov, licenčných poplatkov a dividend sú uvedené v Dodatku k štandardu IPSAS 9. Modelové príklady sa zameriavajú na čiastkové aspekty transakcií a nepredstavujú ucelenú diskusiu o všetkých faktoroch, ktoré môžu mať vplyv na vykázanie výnosu. Príklady všeobecne predpokladajú, že suma výnosu môže byť spoľahlivo ocenená, je pravdepodobné, že ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál budú plynúť do subjektu a náklady, ktoré vznikli alebo vzniknú, môžu byť spoľahlivo ocenené.

Modelové príklady – výnosy z úrokov, licenčných poplatkov a dividend:

- Licenčné poplatky a autorské honoráre – za použitie majetku subjektu /ako sú obchodné známky, patenty, programové vybavenie, autorské práva k hudobným dielam, originálne nahrávky a filmy/ sú vykázané v súlade s podstatou príslušnej zmluvy. Z praktického hľadiska to môže byť vykonané rovnomerne po dobu platnosti zmluvy, napríklad ak má používateľ licencie právo používať určitú technológiu počas definovaného časového obdobia. Postúpenie práv za pevný poplatok alebo nenávratná záruka podľa nezrušiteľnej zmluvy, ktorá dovoľuje používateľovi licencie využívať tieto práva bez obmedzenia a poskytovateľ licencie už nemusí plniť žiadne zostávajúce povinnosti, sú v podstate predajom. Príkladom je licenčná zmluva na používanie softvéru, keď poskytovateľ licencie nemá po vykonaní dodávky už žiadne dodatočné povinnosti. Podobným príkladom je poskytnutie práv na komerčné premietanie filmu, keď poskytovateľ licencie nemá nad distribútorom žiadnu kontrolu a neočakáva žiadne budúce výnosy z hotovostných príjmov. V takýchto prípadoch sú výnosy vykázané v okamihu predaja. V niektorých prípadoch je skutočný príjem licenčného poplatku alebo autorského honoráru podmienený výskytom nejakej budúcej udalosti. V týchto prípadoch sú výnosy vykázané len vtedy, ak je pravdepodobné, že poplatok alebo príjem z autorského honoráru bude prijatý, čo je obvykle zrejmé v okamihu, keď daná udalosť nastala.

6 Záver

Výnosy z výmenných transakcií predstavujú špecifickú problematiku v účtovníctve verejného sektora. Finančné vykazovanie výnosov z výmenných transakcií má významný vplyv na finančnú situáciu a finančnú výnosnosť subjektov verejného sektora.

Cieľom článku bolo ucelene spracovať poznatky o výnosoch z výmenných transakcií v účtovníctve verejného sektora z hľadiska obsahového vymedzenia a ocenenia výmenných transakcií a kritérií pre ich vykázanie a zverejnenie v účtovnej závierke na všeobecné použitie.

Obsahom článku sú postupy, ktoré subjekt verejného sektora použije pri obsahovom vymedzení, oceňovaní, vykazovaní a zverejňovaní skutočností spojených s výmennými transakciami v kontexte s medzinárodným účtovným štandardom pre verejný sektor IPSAS 9 –

Výnosy z výmenných transakcií. Výsledkom skúmania danej problematiky je ucelený súbor poznatkov o výnosoch z výmenných transakcií v účtovníctve verejného sektora.

Štandard IPSAS 9 definuje výmenné transakcie ako také, pri ktorých subjekt obdrží majetok alebo služby, pričom výmenou za to priamo poskytne inej strane približne rovnakú hodnotu /predovšetkým vo forme tovarov, výrobkov, služieb alebo použitia majetku inými stranami/. Štandard IPSAS 9 upravuje vykazovanie výnosov z výmenných transakcií a udalostí, ktorými sú poskytovanie služieb, predaj tovarov a výrobkov a používanie majetku subjektu inými stranami, z ktorého plynú úroky, licenčné poplatky a dividendy.

V zmysle štandardu IPSAS 9 sú výnosy z poskytovania služieb vykázané vtedy, ak sú súčasne splnené všetky nasledujúce podmienky: výška výnosu môže byť spoľahlivo ocenená, je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál spojené s transakciou budú plynúť do subjektu, k dátumu vykázania je možné spoľahlivo stanoviť stupeň dokončenia transakcie a náklady vynaložené na transakciu a náklady na jej dokončenie môžu byť spoľahlivo ocenené.

V zmysle štandardu IPSAS 9 sú výnosy z predaja tovarov a výrobkov vykázané vtedy, ak sú súčasne splnené všetky nasledujúce podmienky: subjekt previedol na kupujúceho podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva tovarov a výrobkov, subjekt si neponecháva pokračujúcu manažérsku spoluzodpovednosť v miere obvykle spájanej s vlastníctvom predaných tovarov a výrobkov ani skutočnú kontrolu nad týmito tovarmi a výrobkami, výška výnosov môže byť spoľahlivo ocenená, je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál, ktoré sú spojené s transakciou, budú plynúť do subjektu a vzniknuté náklady alebo náklady, ktoré v súvislosti s transakciou ešte len vzniknú, môžu byť spoľahlivo ocenené. Určenie toho, kedy subjekt previedol podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva na kupujúceho, vyžaduje posúdenie okolností transakcie. Vo väčšine prípadov sa prevod rizika odmiem z vlastníctva uskutočňuje súčasne s prevodom právneho nároku alebo s postúpením držby kupujúcemu /napríklad u väčšiny predajov/.

V zmysle štandardu IPSAS 9 sú výnosy vznikajúce z používania majetku subjektu inými stranami prinášajúce úroky, licenčné poplatky a dividendy vykázané vtedy, ak sú súčasne splnené všetky nasledujúce podmienky: je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál spojené s transakciou budú plynúť do subjektu a výška výnosu môže byť spoľahlivo ocenená. Úroky sú určené na pomernej časovej báze pomocou metódy efektívnej úrokovej miery, ktorá zohľadňuje efektívny úrokový výnos daného majetku. Licenčné poplatky sú vykázané na akruálnom princípe v súlade s podstatou príslušnej zmluvy. Dividendy sú vykázané vtedy, ak akcionárom alebo subjektu vznikne právo na prijatie platby.

Základné problémy týkajúce sa oceňovania výnosov, vykazovania výnosov v účtovných výkazoch a zverejňovanie informácií o výnosoch v poznámkach v zmysle štandardu IPSAS 9 sú vo svojej podstate kompatibilné so slovenskou právnou úpravou /slovenská právna úprava neobsahuje vymedzenie pojmu výnosy z výmenných transakcií, štandard IPSAS 9 obsahuje podrobnejšie vymedzenie podmienok pre vykázanie výnosov z výmenných transakcií, t. j. okamihu vzniku výnosov z výmenných transakcií, týkajúce sa napríklad stanovenia stupňa dokončenia transakcie pri výnosoch z poskytovania služieb, prevodu podstatných rizík a odmiem vyplývajúcich z vlastníctva na kupujúceho pri výnosoch z predaja tovarov a používania efektívnej úrokovej miery pri výnosoch z úrokov/. Na vedeckú diskusiu v Slovenskej republike navrhujeme otázku možnosti rozšírenia právnej úpravy účtovníctva verejného sektora v oblasti vymedzenia pojmov výnosy z výmenných transakcií a výnosy z nevýmenných transakcií a podrobnejšieho vymedzenia podmienok pre vykázanie výnosov z výmenných transakcií, čím by sa umožnilo sprehládnenie skúmanej problematiky.

Môžeme konštatovať, že poznatky o výnosoch z výmenných transakcií majú významný vplyv na finančnú situáciu a finančnú výnosnosť subjektov verejného sektora a sú užitočné pre používateľov informácií z účtovnej závierky na všeobecné použitie za účelom splnenia cieľa

finančného vykazovania, ktorým je poskytovať informácie užitočné pre používateľov za účelom prevzatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

Literatúra

- [1] International Federation of Accountants. (2018, September 28). *2018 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Volume I*. Retrieved February 20, 2019 from IFAC:
<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2018-Handbook-Vol-I.pdf>.
- [2] Juhászová, Z., & Markovič, P., & Mokošová, D. (2014). Fair Value and its Importance for Financial Decision-Making. *IFRS: Global Rules & Local Use*, 64-69. Prague: Anglo-American University.
- [3] Kicová, M. (2018). Financial Reporting for Public Sector Entities by Conceptual Framework. *New Trends in Process Control and Production Management (MTS 2017)*, 247-252. Leiden: CRC Press/Balkema.
- [4] Kordošová, A. (2016). Volunteering in Non-Profit Accounting Entities. *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace*, 105-111. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica.
- [5] Kovalčíková, A. (2018). Profit or Loss of the Accounting Entity in the Accounting of Municipalities. *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace*, 68-73. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica.
- [6] Kršková, M. (2011). *Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor – IPSAS*. Bratislava: IURA EDITION.
- [7] Ministerstvo financií SR. (2019). *Opatrenie MF SR z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov*. [cit. 27. 3. 2019]. Dostupné na:
<https://www.finance.gov.sk/sk/financie/statne-vykaznictvo/legislativa/postupy-uctovovania-ropo-obci-vuc-statnych-fondov/>
- [8] Ministerstvo financií SR. (2018). *Opatrenie MF SR z 5. decembra 2007 č. MF/25755/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky, termíny a miesto predkladania účtovnej závierky pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov*. [cit. 27. 3. 2019]. Dostupné na:
<https://www.finance.gov.sk/sk/financie/statne-vykaznictvo/legislativa/individualna-uctovna-zavierka-ropo-obci-vuc-statnych-fondov/>
- [9] Ondrušová, L. (2016). Management Decisions in Transfer Pricing. *Strategic Management: International Journal of Strategic Management and Decision Support Systems in Strategic Management*, 21(1), 3-7. Subotica: Faculty of Economics in Subotica University of Novi Sad.
- [10] Pakšiová, R. (2016). Reporting of Non-Financial Information on Companies in the Context of Sustainable Development in Slovakia. *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace*, 153-160. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica.
- [11] Šlosárová, A. (2016). Initial Measurement et Fair Value. *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace*, 182-188. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica.