

použit pouze v případě úplné informace, tj. známe (bez problémů a vysokých dodatečných nákladů jsme schopni zjistit) všechny cenové informace v úrovni obvyklé definice fair value.

Vstupní údaje příkladu:

Společnost JaM obchoduje se zbožím, které nakupuje ve velkém od stálého dodavatele za výhodné ceny a dále prodává ve vlastních maloobchodních jednotkách. V zobrazovaném účetním období jsou známy tyto informace:

k datu:	1. 1. r.9	30. 6. r.9	31. 12. r.9
opatrovací (tržní) cena za jednotku	15	18	20
zpětně ziskatelná částka za jednotku	14	19	22
obecný index růstu cenové hladiny	100	102	105
nakoupené množství jednotek (ks)	100	-	-
prodané množství jednotek (ks)	-	90	-

Společnost JaM má na počátku období aktiva v celkové výši 300, ve zdrojích figuruje dlouhodobý úvěr 150 při úroku 10 % ročně. Máme za úkol sestavit výsledovku a rozvahu k 31. 12. r.9 při ocenění výstupními cenami v pevné kupní síle měny vykazování. Pro zjednodušení předpokládáme, že se v daném období výnosy rovnají příjmům a náklady výdajům.

Výsledovka společnosti JaM za období 1. 1. – 31. 12. r.9:

Výnosy (90 po 19; pevná kupní síla 105/102 + 10 po 22)	1980,29
Náklady na prodané zboží (90 po 18; pevná k. síla 105/102+10 po 20)	-1867,65
hrubá marže	112,64
Úroky z úvěru	- 15,00
Provozní výsledek	97,64
Skutečně realizované přínosy/újm	250,15
Skutečně nerealizované přínosy/újm	42,50
Zdánlivý zisk/ztráta z pohybu cenové hladiny	17,21
Celkový zisk	407,50

Rozvaha společnosti JaM k 31. 12. r.9:

Aktiva		Pasiva	
Různá aktiva	150,00	Kapitál vlastní. (přep.)	157,50
Zásoby zboží (10 po 22)	220,00	Zisk běžného období:	
Peníze	495,00	realizovaný	327,79
		nerealizovaný	62,50
		zdánlivý z inflace	17,21
		Dlouhodobý úvěr	150,00
celkem aktiva	715,00	celkem pasiva	715,00

Jak se co počítá:

Kapitál vlastní (přepočtený): $150 * 105/100 = 157,50$
 realizovaný zisk: provozní výsledek z prodeje + realizované přínosy z cenové změny;
 nerealizovaný zisk: přínosy v rozdílu cen u neprodaného zboží;
 skutečné realizované přínosy $90 * (18 * 105/102 - 15 * 105/100) = 250,15$
 skutečné nerealizované přínosy $10 * (20 - 15 * 105/100) = 42,50$

Zdánlivý zisk/ztráta z pohybu cenové hladiny:

	skutečně	koef.	Přepočteno na konec roku
Počáteční monet. aktiva	150	105/100	157,50
+tržby	1 710	105/102	1 760,29
celkem „+“	1 860		1 917,79
Placení nákupu zboží	1 500	105/100	1 575,00
Placení úroků	15	105/105	15,00
celkem „-“	1 515		1 590,00
Konečná monet. aktiva	345		327,79

Rozdíl skutečné a přepočtené výše monetárních aktiv $(345 - 327,79) = 17,21$

Bilanční model přepočtených výstupních cen, který je odvozen z principů Schmidovy organické bilanční teorie, dovoluje strukturou vykazovaného výsledku informovat uživatele o podílu, který v zisku tvoří vliv pohybu celkové cenové hladiny (inlace), vliv pohybu individuálních cen jednotlivých složek aktiv (zde: zboží) a reziduálně zjištěný podíl tvořený *organickým ziskem*, tj. teoreticky maximálně vyplatitelnou částí dosaženého výsledku.

Použití modelu předpokládá ovšem plnou znalost o cenových pohybech (včetně cen dalších aktiv mimo zásob) a také o celkových změnách v cenové hladině. Model do výsledku zahrnuje rovněž nerealizovanou část, kterou tvoří neprodaná část zásob, případně ocenění přínosů a újmy z prodeje všech ostatních podnikových aktiv.

Abstrakt:

Příspěvek se zaměřuje na jednu z modifikací Schmidovy organické bilance, která pracuje s hypotézou zpeněžení všech podnikových aktiv nejpozději k datu sestavení výkazů. Informací přínos praktické realizace takové modifikace je vyložen na jednoduchém příkladu sestavení rozvahy a výsledovky při ocenění výstupními cenami v pevné kupní síle dne vykazování.

Klíčová slova: Účetní výkazy, bilance, teorie bilancí, ocenění, zisk realizovaný, zisk zdánlivý

Summary:

This article focuses to specific modification of the Organic-balancing-theory (prof. Schmidt). This modification by its realization had exploited the valuating by exit prices, i. e. by the hypothesis all assets were called. The information gain by this modification is interpreted in a simple hypothetical example of balance sheet and income statement preparation at specific data.

Key words: Accounting Reports, Balance sheet, Theory of balancing, valuation, realized income, imaginary income

JEL klasifikace: M41

Použité zdroje:

- [1] Janhuba, M.: *Základy teorie účetnictví*, Oeconomica, Praha 2007, ISBN978-80-245-1268-6
- [2] Riahi-Belkaoui, A.: *Accounting Theory*, Thomson, London 2004, ISBN1-86152-520-6
- [3] Wöhe, G.: *Základy podnikového hospodářství*, C. H. Beck, Praha 1995, ISBN80-7179-014-1

Kontakt:

Miloslav Janhuba, prof., Ing., CSc., katedra finančního účetnictví a auditingu, VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel. 224 095 169, e-mail mjanhuba@vse.cz

DRUHOVÁ VERSUS ÚČELOVÁ KLASIFIKACE NÁKLADŮ³⁴

Classification of expenses: by function vs. by nature

Jaroslava Janhubová

Vzhledem k tomu, že všechny světově uznávané standardy finančního výkaznictví (především US GAAP a IFRS), včetně účetních směrnic (direktiv) Evropské unie a účetních předpisů České republiky požadují, aby se kromě základního účetního výkazu, kterým je rozvaha, sestavoval a předkládal rovněž výkaz o struktuře výsledku hospodaření – tzv. výsledovka, je tento výkaz v současné době nedílnou součástí každé účetní závěrky.

Jedná se o výkaz, který poměrně podrobně podává přehled o tom, které skutečnosti výsledek hospodaření firmy v daném období ovlivnily – tj. jaké položky nákladů a výnosů se ve firmě vyskytly, neboť účetnictví musí sledovat nejen stav a pohyb majetku, ale i jeho zhodnocování v hospodářských procesech.

Informace potřebné pro sestavení zmiňovaného výkazu poskytují tzv. výsledkové účty, které na jedné straně zachycují to, co podnik svojí činností získal – tedy výnosy (tržby za prodané vlastní výkony) a na straně druhé to, co musel pro dosažení výnosů „obětovat“, tj. vynaložit k tomu, aby výnosů mohlo být dosaženo, tedy náklady. Náklady reprezentují kategorii vstupů do hospodářských procesů. Následně pak výsledky z hospodářské činnosti, jsou-li prodány, reprezentují kategorii výstupů – výnosy podniku.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu během účetního období, a to jednak ve formě snížení (úbytku) aktiv – peněžních či nepeněžních a jednak ve formě vzniku závazků (zvýšení dluhů). Oba případy snižují zisk běžného roku.

Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu během účetního období, a to ve formě zvýšení (přírůstku) peněžních či nepeněžních aktiv nebo (spíše ojediněle) ve formě snížení (či zániku) závazku. Jejich vlivem je zisk daného období zvyšován.

Na rozdíl od účtů aktiv a pasiv, které vypovídají o stavech majetku a jeho zdrojů k určitému okamžiku, vyjadřují výsledkové účty toky nákladů a výnosů za určitý časový interval. Proto se také označují za účty tokové. Výsledkové účty nikdy nevstupují samostatně do rozvahy a na počátku účetního období jsou vždy „prázdné“.

Výsledkové účty plní svůj úkol různě podle toho, zda se daný účetní model při zobrazení fáze provozně procesní a fáze prodeje orientuje přednostně na členění nákladů podle účelu jejich vzniku (podle jejich funkce), tj. podle toho, čemu byly obětovány – např. na výrobu, zásobování, prodej, správu, atd.) nebo je založen na členění nákladů podle jejich druhu (podle jejich podstaty), tj. podle původu nákladu; podle toho, co bylo spotřebováno – např. materiál, mzdy, odpisy, energie, přepravné, atd.).

Účetní standardy USA (uznávané na všech světových burzách) neurčují závaznou formu ani strukturu účetních výkazů, což platí i pro výsledovku. V praxi se však v anglosaských zemích s výsledovkou na bázi druhového členění nákladů, tak jako ho známe u nás, setkáme zcela ojediněle.

Všeobecně se požaduje (a je tomu tak i v České republice), aby v případě, že podnik vyhotoví výsledovku v účelové struktuře nákladů, zveřejnil pro uživatele rovněž strukturu nákladů členěných podle druhů. Volba mezi členěním nákladů v jejich druhové nebo účelové struktuře závisí především na povaze podniku, jeho zaměření (typu hlavní i vedlejší činnosti). Dále na historických a odvětvových zvyklostech.

³⁴ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MŠMT, RP 6138439903.