

Česká výsledovka (Výkaz zisku a ztráty) byla dlouhá desetiletí založena právě na klasifikaci provozních nákladů podle druhů. Významnou roli tudíž hraje tradice. Počínaje rokem 2003 lze sice vyhotovit daný výkaz alternativně rovněž na bázi klasifikace nákladů podle funkce (tedy účelu), ale tuto možnost mnoho našich podniků nepoužívá, nejsou-li k tomu přímo nuceny, např. z důvodu požadavků zahraniční mateřské společnosti.

Zpracovatelé účetních výkazů v mnoha českých podnicích jsou někdy účetními odborníky dokonce podezírání z toho, že tuto alternativu ani úmyslně využít nechtějí, protože se jim nechce měnit zaběhané stereotypy a účelovou výsledovku vlastně ani sestavit neumějí.

Každý ze způsobů členění nákladů však poskytuje odlišné informace a těžko říci, které jsou významnější. Přestože účelová struktura členěných nákladů pravděpodobně poskytuje pro podnikové řízení důležitější informace, informace o nákladových druzích nejsou v žádném případě zbytečné. Nezastupitelnou roli hrají například při předvídání budoucích peněžních toků.

Navíc stanovení účelů v jednotlivých případech může být velmi nesnadné, subjektivní a tudíž zavádějící. Nelze pominout ani možnost úmyslného zkreslení – přiřazení nákladu k jinému účelu, než na který byl skutečně vynaložen.

Druhé členění nákladů dává odpověď na otázku, jaké druhy aktiv, práce a externích služeb byly v intervalu účetního období vynaloženy – bez ohledu na to, zda se vážou i k nedokončené výrobě, či k výrobkům v období sice vyrobeným (dokončeným), ale neprodaným.

Naproti tomu výnosy se vztahují k výrobkům v daném období realizovaným, aniž by se zohledňovalo, zda byly vyrobeny v tomto období, či v obdobích předchozích. Z tohoto důvodu vzniká významný problém spojený s druhovým členěním nákladů, a to nutnost následně zajistit mezi porovnávanými náklady a výnosy nezbytnou srovnatelnost. Jen ve zcela výjimečných případech nastane ve firmě při vyčíslování hospodářského výsledku za dané období situace, kdy na začátku účetního období neexistují počáteční stavy nedokončené výroby ani výrobků a kdy veškeré výkony daného účetního období jsou dokončeny a prodány. Proto je před výpočtem hospodářského výsledku většinou třeba provést určité úpravy, které zajistí mezi výnosy a náklady nejen časovou, ale i věcnou shodu.

Při druhovém členění nákladů je koloběh majetku (a zejména provozní cyklus) zobrazen „přerušeně“. Uspořádání účtů neumožňuje sledovat, jak probíhá přeměna majetku z jedné formy do druhé a jakými fázemi prochází. Proto realizovaný výsledek hospodaření nelze vyčíslit prostým porovnáním provozních nákladů (v daném období vynaložených) s provozními výnosy.

Provozní výsledek hospodaření je při druhovém členění nákladů zjišťován tzv. brutto principem. Nejprve je třeba dosáhnout věcné shody mezi provozními náklady a výnosy, a to buď úpravou provozních nákladů období, aby se vážaly k výkonům – tzv. výsledek realizovaný; nebo úpravou provozních výnosů – tzv. koncepce vyprodukovaného výsledku. Náklady (nebo výnosy) se upraví o změnu stavu nedokončené výroby a změnu stavu výrobků (tj. rozdíl mezi jejich konečným a počátečním stavem), přičemž konečné stavy jsou ověřeny inventurou.

Jednou z podstatných výhod druhového členění nákladů (kromě skutečnosti, že tento způsob je zřejmě účetně jednodušší) je sčitatelnost druhově členěných položek nákladů za skupinu podniků, jednotlivá odvětví, příp. celé národní hospodářství. Podobně je tomu s možnostmi dané údaje za jednotlivé podniky porovnávat mezi sebou navzájem.

V účelově orientovaném účetním modelu je koloběh majetku zaznamenáván tak, jak provozní cyklus v realitě probíhá - plynule a bez přerušení. Z účtů se můžeme přímo

dozvědět, kolik majetku je vázáno v nedokončené výrobě a kolik ve finálních výrobcích (dosud neprodaných).

Kromě nákladů na prodané výrobky (zboží, služby), které jsou na prodané výkony vyčíslitelné přímo, obsahuje účelově členěná výsledovka rovněž položky režii (obchodně-provozní, odbytová, správní,...). Samostatně se tedy vykazují náklady na prodané zboží (výrobky), ale i náklady např. na administrativu, prodej, propagaci a reklamu, výzkum a vývoj atd. Každá firma si podle povahy své činnosti a potřeb vnitropodnikového řízení stanoví „své účely“.

Jednou z nesporných výhod účelově orientované výsledovky je možnost přímo zde vyčíslit položku marže, tj. rozdíl mezi tržbami za dané výkony a k nim alokovanými náklady. Marže informuje uživatele výsledovky o tom, kolik podnik vydělal na samotném prodeji svých výkonů. Za normálních okolností by měla postačit na pokrytí režii a ještě vytvořit zisk.

Při zjišťování výsledku hospodaření s účelovým členěním nákladů pak hovoříme o tzv. netto principu zjišťování, kdy se provozní výsledek jednoznačně váže k prodaným výkonům.

Pro potřeby plné informace uživatelů účetní závěrky se zdá být nejlepším řešením zajistit již ve finančním účetnictví členění nákladů podle obou třídicích hledisek. Znamenalo by to např. členit náklady primárně účelově a následně (např. v rámci analytické evidence) u každého účelu klíčovat na jednotlivé druhy.

Jiným možným přístupem by mohlo být naopak prvotní zachycení nákladových druhů, které by následně byly přiřazovány k jednotlivým účelům (funkcím).

Mohla by tak vzniknout případně i výsledovka s duálním členěním nákladů (podle obou hledisek).

To zcela jistě velmi úzce souvisí s konkrétní použitou podobou soustavy účtů (např. dva účetní okruhy). Ostatně již účetní soustava v bývalém Československu v letech 1975 až 1991 souběžně více různých způsobů členění nákladů běžně umožňovala.

Abstrakt

Příspěvek rekapituluje základní vlastnosti druhového a účelového členění nákladů pro potřeby jejich vykázání v účetní závěrce. Srovnává přednosti a obtíže obou klasifikačních přístupů. Konstatuje se zde, že – pokud jde o výsledek, je standardním požadavkem informovat uživatele vždy o nákladových druzích. Respektovat pouze tento požadavek však může být méně výhodné. Z hlediska potřeb řízení by bylo žádoucí uplatnit v podnikovém účetnictví obě klasifikace zároveň.

Klíčová slova: Náklady, výnosy, druhové členění, účelové členění, výsledovka, výsledek hospodaření

Summary

This paper summarizes the characteristics of classification approach of the expenses earmarked for the needs of their financial reporting. It compares the advantages and difficulties of both common classification approaches. It is noted here, that as regards to the income, the standard requirement is to inform the users about expenses by nature always.

However, with the respect to the needs of management, it should be desirable to apply both classifications in financial accounting simultaneously.

Key words: HExpenses, revenue, classification by nature, classification by function, income statement, profit/loss

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] Kovanicová, D.: *Finanční účetnictví – světový koncept*, Polygon, Praha 2005. ISBN 80-7273-129-7
- [2] Kovanicová, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*, Polygon, Praha 2006, ISBN 80-7273-130-0
- [3] Kovanicová, D.: *Jak porozumět účetním výkazům*, Polygon, Praha 2004, ISBN 807273-095-9
- [4] *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005*. International Accounting Standards Board, London 2005, ISBN 1-904230-79-2

Kontakt

Jaroslava Janhubová, Ing., Katedra finančního účetnictví a auditingu, Vysoká škola ekonomická v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Tel.: (+420) 224 095 169 e-mail: janja@vse.cz

O PODSTATE ĽUDSKEJ PRIRODZENOSTI ALEBO: ZLEPŠÍ NOVÝ ŠTANDARD VYKAZOVANIE VÝNOSOV Z BEŽNEJ ČINNOSTI?

On human nature or: Will a new standard improve reporting of revenues?

Miloš Tumpach – Zuzana Juhászová

Úvod

Jedným z problémov ktorým súčasné účtovníctvo čelí, je aj jeho pomerne negatívny obraz vo verejnosti. Tento obraz sa prejavuje rôzne – od chápaných úsmevov pri rozhovoroch o účtovníctve ako o jednej z foriem nepredpojatej spravodlivosti, až po zapálené diskusie o tom, že účtovníctvo ma na svedomí všetky finančné krízy – aj tie, ktoré ešte len prídu. Do tohto prostredia vydala FASB (americká Rada pre štandardy finančného účtovníctva) spolu s IASB (Radou pre medzinárodné účtovné štandardy) predlohu novely štandardu zaoberajúceho sa vykazovaním výnosov z bežnej činnosti.

Bilančné podvody v oblasti výnosov z bežnej činnosti

Ako uvádza *2008 Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse*, podvody v oblasti výnosov z bežnej činnosti predstavujú takmer polovicu z tradičnej schémy bilančných podvodov (*nad/podhodnocovanie reálnych výnosov, vykazovanie fiktívnych výnosov, manipulácia s časovým rozlišovaním*). V konkrétnom číselnom vyjadrení (*Beasley et al., 2010*) sa uvádza, že manipulácia s výnosmi z bežnej činnosti sa podieľala na ekonomickej kriminalite vyšetrovanej americkou Komisiou pre cenné papiere v rozsahu približne 61 %, jej priemerná hodnota bola 455 mil. USD a medián bol 10,3 mil. USD. Je však potrebné poznamenať, že uvedená štatistika zachytáva logicky iba tie prípady, ktoré boli odhalené na základe vyšetrovacej činnosti SEC alebo oznámení iných subjektov, prípady, v ktorých je jednoznačné, že došlo k porušeniu existujúcich pravidiel, pričomd vyčíslené straty sú súčasne iba tie, ktoré sa dali empiricky zistiť. V tých prípadoch, v ktorých účtovné alebo iné pravidlá nie sú jednoznačné môže prísť k situácii že SEC (ako vládna agentúra) bude zvažovať, či prínosy z ďalšieho správneho pokračovania sa budú aspoň približovať vynaloženým nákladom. Tieto fakty platia aj v prostredí Európskej únie a vzhľadom na jej väzbu na predpisy IFRS sa budeme spoločnému štandardu venovať práve z pohľadu IFRS.

Pôsobnosť nového štandardu