

## VĚCNÁ SROVNATELNOST NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VE VÝSLEDOVCE

### Factual comparability of expenses and revenues in the income statement

*Jaroslava Janhubová*

Nezbytným předpokladem k tomu, aby jeden ze základních účetních výkazů, kterým je Výkaz zisků a ztrát (dále jen Výsledovka), byl sestaven správně, je zajištění věcné shody v něm vykazovaných výnosů a nákladů. Zatímco u obchodního podniku, který pouze nakupuje a bez dalších úprav prodává zboží, nevzniká při odvození hospodářského výsledku za období žádný podstatný problém (ať je rozčlenění nákladů jakékoliv), tak u podniků výrobních je důležitý i způsob, jak náklady ve finančním účetnictví členíme.

Vzhledem k tomu, že provozní náklady mohou být ve Výsledovce tříděny buď podle druhů (obsahu) nebo podle účelu (funkce), je třeba nejen věnovat pozornost důslednému členění těchto nákladů dle daných hledisek, ale i následným krokům, které srovnatelnost mezi výnosy a náklady mají zajistit. Až na výjimečné případy podniků, jejichž výkony se nedají skladovat (např. výroba elektrické energie) jsou výrobní podniky, při zachycování účetních nákladů podle druhu nuceny (pro zachování zásady věcné a časové shody výnosů s náklady) ve výsledku hospodaření promítnout během období rovněž uskutečněnou změnu stavu vyráběných zásob (výrobků, nedokončených výrobků a polotovarů, příp. též služeb).

„Výnosy vykázané ve výsledovce souvisí s výkony, které byly v šetřeném období realizovány nebo aktivovány ... Naproti tomu náklady se vztahují k celkovým výkonům, provedeným v šetřeném období, bez ohledu na to, zda byly ukončeny a také realizovány, zda byly převedeny do zásob výrobků, nebo zda zůstaly ještě rozpracovány.“<sup>1</sup> Druhově zachycované náklady se vážou na celkovou produkci za období, takže pro regulérní odvození výsledku hospodaření je nutné neutralizovat ty náklady, které jsou vázány na neprodanou produkci (zvýšení zásob), anebo zohlednit prodej dříve vyrobených produktů (snížení zásob). Účetně-technicky dosáhneme korektního výsledku dvěma možnými postupy: úpravou provedenou v nákladech, anebo úpravou provedenou ve výnosech.

Při tzv. úpravě nákladů dojde k tomu, že náklady vynaložené v účetním období se korigují o změnu stavu zásob vlastní výroby (tj. nedokončených výrobků, polotovarů a hotových výrobků, příp. služeb). Zvyšují se o celkový úbytek vnitropodnikových zásob, tedy o náklady těch produktů, které byly zhotoveny nebo alespoň rozpracovány již v předcházejících obdobích. Snižují se naopak o celkový přírůstek zásob, protože část nákladů běžného období zůstává vázána v nedokončené výrobě nebo ve výrobcích na skladě. Po této úpravě vykazuje Výsledovka „náklady na realizované výkony“. Jejich porovnáním s výnosy z realizace se zjistí tzv. „realizovaný výsledek hospodaření“. V konečném důsledku tento postup přináší (pokud jde o vyčíslení hospodářského výsledku) podobnou informaci jako při užití účelového členění nákladů ve Výsledovce.

U tzv. úpravy výnosů se celkové výnosy běžného období snižují při snížení stavu vyráběných zásob a naopak při přírůstku zásob se zvyšují o příslušný rozdíl mezi počátečním a konečným stavem těchto vnitropodnikových zásob. Tím vzniká tzv. „vyprodukovaný výsledek hospodaření“. Vychází se z předpokladu, že náklady, vztahující se k vytvoření zásob vlastní výroby nebyly vynaloženy zbytečně, budou prodány později a tudíž je možné je považovat

<sup>1</sup> Bába, J. a kol.(1989), str. 251

pro potreby vyčíslení hospodářského výsledku za výnos. Naopak snížení stavu zásob vlastní činnosti signalizuje, že byly prodány zásoby vyrobené již v předchozím období. V nákladech běžného období tedy zahrnutý nejsou, a proto musí dojít i ke snížení výnosů.

Vzhledem k tomu, že podniky zpravidla neuplatňují metodu proporcionálního odpočtu/připočtení ve všech nákladových druzích, ale používají komplexního postupu s úhrnnou změnou stavu zásob, je výsledná informace pro uživatele Výsledovky ve své podstatě obsahově zcela rovnocenná v jednom i ve druhém případě, přestože tzv. „úprava nákladů“ má zastánců pravděpodobně mnohem více.

Jak uvádí prof. Kovanicová: „IFRS/IAS konstatují, že v některých zemích se věcná shoda mezi výnosy a náklady provádí úpravou výnosů“<sup>2</sup>. K těmto zemím patří i Česká republika.

Podle vzorů Evropské unie je pro Výsledovku s klasifikací nákladů podle druhů uveden postup, jímž se „úprava“ promítá z části v nákladech a z části ve výnosech.

Zvýšení stavu zásob vlastní činnosti se uznává jako výnos s odůvodněním, že pokud jde o výrobky (služby), budou tato aktiva v budoucnu prodána (obdobně zásoby nedokončené výroby budou přeměněny v hotové výrobky) a že je v nich tudíž s velkou pravděpodobností uložen budoucí ekonomický prospěch. Náklady nebyly vynaloženy zbytečně, a proto ve Výsledovce se k nim přiřadí specifická položka výnosů. V opačném případě (jestliže podnik prodal v daném období výrobky, které vyrobil již v minulém období) vzniknou ve Výsledovce tržby (výnos), ke kterým je třeba přiřadit náklady vynaložené již v minulém období. Použije se nákladová položka snížení stavu zásob vlastní činnosti.

Příklad: Náklady podle druhů (ve skladbě: mzdy, spotřeba nakupovaných výkonů/zásob, odpisy, finanční náklady) dosáhly během období částky 139 950,- (52 300 + 69 150 + 17 000 + 1 150); vyrobeno bylo 2792 jednotek produkce, z nichž bylo 2600 jednotek prodáno s celkovými výnosy 163 800,- a 192 jednotek bylo odvedeno na sklad v ocenění 50/jednotku. Výsledovka, sestavená respektováním nákladových druhů, poskytne uživateli buďto informaci o skladbě vyprodukovaného výsledku (výkony celkem minus náklady celkem):

Tržby			163 800
Změna stavu vyrobených zásob			9 600
Výkony			173 400
Náklady	52 300	mzdy	
	69 150	spotřeba nakupovaných výkonů/zásob	
	17 000	odpisy dlouhodobých aktiv	
	1 150	finanční náklady (úroky z úvěru)	
	139 600		-139 600
<b>Zisk (před zdaněním)</b>			<b>33 800</b>

anebo o skladbě realizovaného výsledku (výnosy celkem minus náklady na prodané výkony celkem):

Tržby			163 800
Náklady:	52 300	mzdy	
	69 150	spotřeba nakupovaných výkonů/zásob	
	17 000	odpisy dlouhodobých aktiv	
	1 150	finanční náklady (úroky z úvěru)	
	- 9 600	změna stavu zásob výrobků (zvýšení)	
Celkem	130 000		-130 000
<b>Zisk (před zdaněním)</b>			<b>33 800.</b>

<sup>2</sup> Kovanicová, D. (2005), str. 366

Dnes se silně argumentuje pro užití postupu realizovaného výsledku s úpravou nákladů zejména tím, že aktivační úprava ve výnosech má uživateli (nesprávně) sugerovat dosažení výnosů za všechny výkony v daném období, přestože takové výnosy dosaženy nebyly. Obdobně, bude-li podnik prodávat ze skladu produkci vyrobenou dříve, budou se výnosy za prodej ze skladu od celkových tržeb odečítat, takže informace pro uživatele stran dosažených výnosů je opět „zkreslená“.

Je třeba ovšem zdůraznit, že v každém případě je ve Výsledovce respektující členění nákladů podle druhu položka „změna stavu zásob vlastní výroby“ pouze nezbytnou účetně-technickou položkou, ať už je považována za nákladovou nebo výnosovou a takto by ji měl uživatel účetního výkazu vždy chápat. Položka, zajišťující korekci na straně nákladů nebo výnosů je vždy ve stejné výši, ale na jiném místě Výsledovky a s opačným znaménkem. Nejedná se ani o klasický výnos, ale v žádném případě ani o klasický (druhově členěný) náklad.

Obdobným případem je ve Výsledovce i položka „aktivace“, již se rozumí pořízení určitého aktiva (dlouhodobého majetku, zásob apod.) vlastními silami (tj. ve vlastní režii). Zatímco součástí nákladů Výsledovky jsou i náklady na výrobu tohoto aktiva, výnosem je v tomto případě vznik nové majetkové složky a její převod do aktiv.

Již z výše uvedeného číselného příkladu jasně vyplývá, že informace pro uživatele je v obou variantách úprav (ať už v nákladech či ve výnosech) shodná a odpovídá tzv. *brutto přístupu* zobrazování účetních veličin, tj. s vyloučením kompenzace položek (náklady × výnosy). Použití tzv. *netto přístupu* povede k vyúčtování a sestavování výsledovky v účelovém členění, kde jsou vykázány výhradně náklady přiřazené prodaným výkonům.

Co tedy je (bylo) důvodem tradičního přístupu (a dnešního přístupu českých předpisů respektujících druhově členěné náklady ve Výsledovce) k vyúčtování změny stavu výrobních zásob ve výnosech? V původním „úctu ztráty a zisku“, ze kterého se vyvinula dnešní Výsledovka, sloužilo ke zjištění účetního výsledku ve větší míře v pojetí dnešního manažerského účetnictví porovnání uskutečněných výkonů (*Leistung*) s vloženými prostředky v podobě nákladů (*Kosten*), jak uvádí Schmalenbach ve své Dynamické bilanci.<sup>3</sup>

Náklady	Výnosy (výkony)
např. podle druhů, vynaložené na vyrobené výkony tohoto období;	tržby za prodané výkony [výnos v tržních cenách]; ± zvýšení stavu výrobních zásob [neutralizace nákladů na vyrobené, ale neprodané výkony, příp. na prodané, dříve vyrobené výkony, ve vlastních nákladech produkce].
saldo: výsledný zisk	{saldo: výsledná ztráta}

Obsahově je tu změna stavu zásob tedy zcela organicky ve výnosech, protože její zařazení do výsledkového odpočtu slouží k *neutralizaci* objemů nákladů vynaložených, ale „odložených“ do zvýšeného stavu zásob výrobků (přičtou se k dosaženým výnosům, protože byly v tomto období *vyprodukovány*, ale nerealizovaly se), anebo nákladů ze skladu prodaných výkonů vyrobených dříve (které je nutno odečíst, protože se v tomto období sice realizovaly, ale nebyly v něm *vyprodukovány*).

Je tedy možno na závěr konstatovat, že se v případě sestavení Výsledovky podle nákladových druhů pro výrobní podnik dostává uživateli shodná (a nezkreslená) informace o dosažených výnosech a s nimi souvisejících vynaložených nákladech, ať je nezbytná úprava o změnu stavu zásob vlastní výroby prováděna u nákladů, anebo u výnosů. Zejména pak

<sup>3</sup> Schmalenbach, E: Dynamische Bilanz, podle Kubeša, J. (1936), str. 11

z dlhodobého hľadiska. Pro využití údajů Výsledovky ve finanční analýze je nezbytné korekce vyloučit.

### **Abstrakt**

Príspevek se zabývá technikou úpravy veličin, které vytvářejí obsah výkazu zisků a ztrát, tj. výnosů a s nimi souvisejících nákladů. Příslušný výkaz lze sestavovat buď v druhovém, anebo v účelovém členění nákladů. Použití druhového členění však v případě výrobního podniku vyžaduje nezbytně doplnit údaje o změně stavu zásob vlastní výroby, aby bylo dosaženo věcné srovnatelnosti výnosů s náklady. Změnu stavu lze vykázat jako korekci v nákladech, či ve výnosech. Informace, kterou výkaz přináší uživateli, je v obou variantách prakticky stejná.

### **Klíčová slova:**

výkaz zisků a ztrát, náklady, výnosy, zásoby vlastní výroby, změna stavu

### **Summary**

The paper deals with techniques regulation variables that make up the content of the income statement, i.e. revenue and associated expenses. The corresponding statement can be constructed either in cost type or in the functional classification of costs. Using division of cost type, however, in the case of manufacturing company requires essentially complete data on the change in inventory of own production to achieve substantive comparability of revenues with expenses. The movements can be recorded as an adjustment by expenses, or by revenue. The information that the statement provides to the user in both cases is practically the same.

**Key words:** Income statement, expenses, revenue, inventories, product status change

**JEL klasifikácia:** M40, M41, (zoznam kódov je na: <http://ideas.repec.org/j/>)

### **Použitá literatura**

- [1] BÁČA, J. a kol.: *Účetnictví v průmyslovém podniku*. SNTL/Alfa, Praha 1989
- [2] KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Polygon, Praha 2006, ISBN 80-7273-130-0
- [3] KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS*. Polygon, Praha 2005. ISBN 80-7273-129-7
- [4] KRÁLIČEK, V.: *Účtovníctvo I. Základy teórie účtovnej techniky*. Bratislava, KPMG 2003 (Reprint vydání z roku 1948). ISBN80-89047-58-0
- [5] KUBEŠA, J.: *Bilanční theorie*. Praha, Čsl. obchodní akademie 1936

### **Kontakt**

Ing. Jaroslava Janhubová, katedra finančního účetnictví a auditingu VSE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel. +420 224 095 169, [janja@vse.cz](mailto:janja@vse.cz)