

Jediným velkým lékařským uměním je vyléčit pacienta a je lhostejno, jakým způsobem se to podaří.

Hipokrates z Kosu

2.2 Analýza výsledkových položek

Výkaz zisku a ztráty sestavujeme v celých tisících korun. V případě, že se jedná o účetní jednotky s netto aktivy přesahujícími 10 mld. korun, potom se výsledkové položky obvykle vykazují v milionech korun.

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu sestavují účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi, a dále z ostatních účetních jednotek ty, které jsou:

- velkou účetní jednotkou,
- střední účetní jednotkou,
- malou či mikro účetní jednotkou pouze tehdy, pokud mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Výsledkové položky vpředu označené arabskou číslicí mohou být sloučeny tehdy, nejedná-li se o významnou částku ve vazbě na věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky či pokud jejich sloučení přispívá k větší srozumitelnosti informace a za podmínky, že sloučené položky budou jednotlivě uvedeny v příloze.

V případě, kdy malá a mikro účetní jednotka není obchodní společností a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, potom sestavuje **výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu**, tedy na úrovni položek označených římskými číslicemi, písmeny, a dále uvádí výpočtové položky (např. provozní výsledek hospodaření apod.).

V souladu s **Přílohou 2 V500** je v dnešní době platné následující uspořádání položek výkazu zisku a ztráty v **druhovém členění**:

Položka		Účet
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	601, 602
II.	Tržby za prodej zboží	604
A.	Výkonová spotřeba	
	– A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží	504
	– A.2. Spotřeba materiálu a energie	501, 502
	– A.3. Služby	51x
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	581, 582, 583, 584
C.	Aktivace (-)	585, 586, 587, 588

Položka		Účet
D.	Osobní náklady – D.1. Mzdové náklady – D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady <i>D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i> <i>D.2.2. Ostatní náklady</i>	521, 522 524, 525, 526 527, 528
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti – E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku <i>E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé</i> <i>E.1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné</i> – E.2. Úpravy hodnot zásob – E.3. Úpravy hodnot pohledávek	551, 553 556 557 558, 559
III.	Ostatní provozní výnosy – III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku – III.2. Tržby z prodaného materiálu – III.3. Jiné provozní výnosy	641 642 644, 646, 648, 697
F.	Ostatní provozní náklady – F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku – F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu – F.3. Daně a poplatky – F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období – F.5. Jiné provozní náklady	541 542 53x 552, 554, 555 543, 544, 545, 546, 548, 549, 597
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly – IV.1. Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba – IV.2. Ostatní výnosy z podílů	661, 665
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	561
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba – V.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	661, 665
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	561
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy – VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba – VI.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	662, 666
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	574, 579
J.	Nákladové úroky a podobné náklady – J.1. Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba – J.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	562, 566
VII.	Ostatní finanční výnosy	661, 663, 664, 667, 668, 698
K.	Ostatní finanční náklady	563, 564, 567, 568, 569, 598
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	
**.	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	

Položka		Účet
L.	Daň z příjmů – L.1. Daň z příjmů splatná – L.2. Daň z příjmů odložená	591, 595 592
**.	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	596
***.	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	
*.	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	

V souladu s **Přílohou 3 V500** je v dnešní době platné následující uspořádání položek provozního výsledku hospodaření u výkazu zisku a ztráty v **účelovém členění**:

I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb

A. Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)

* **Hrubý zisk nebo ztráta**

B. Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)

C. Správní náklady (včetně úprav hodnot)

II. Ostatní provozní výnosy

D. Ostatní provozní náklady

* **Provozní výsledek hospodaření (+/-)**

Mám opravdu štěstí. Vždy, když jsem se dopustil nějaké chyby, vyčítali mi ji.

Konfucius

2.2.1 Provozní výsledek hospodaření

Nejprve se pojdme zaměřit na strukturu provozního výsledku hospodaření. Od roku 2016 se již nelze setkat s rozdílovými položkami obchodní marže a přidané hodnoty. Pakliže však účetní jednotka sestavuje výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu, potom je jejich odvození stále možné:

■ obchodní marže

	II.	Tržby za prodej zboží
–	A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží
=		Obchodní marže

■ přidaná hodnota

	I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
+	II.	Tržby za prodej zboží
–	A.	Výkonová spotřeba
–	B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti
–	C.	Aktivace
=		Přidaná hodnota

2.2.1.1 Tržby

Tržbou rozumíme částku, kterou dodavatel obdrží za prodané zboží, prodané výrobky či poskytnuté služby. V rámci výkazu zisku a ztráty společně evidujeme v položce I. tržby za výrobky a služby a dále v položce II. tržby za zboží.

PŘÍKLAD *Ilustrace zveřejňování tržeb*

Hlavní činností účetní jednotky je prodej vlastních výrobků a prodej zboží.

Tržby za	Účetní období 2016			Účetní období 2017		
	tuzemsko	zahraničí	celkem	tuzemsko	zahraničí	celkem
výrobky	19 750	7 125	26 875	8 000	6 552	14 552
zboží	12 600	0	12 600	8 400	0	8 400
DHM	215	0	215	281	0	281
Celkem	32 565	7 125	39 690	16 681	6 552	23 233

2.2.1.2 Výkonová spotřeba

V rámci **výkonové spotřeby** ve výkazu zisku a ztráty evidujeme spotřebu materiálu a energií, náklady na prodané zboží a služby.

V položce *A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží* evidujeme náklady na pořízení prodaného zboží a to v závislosti na nákladovém vzorci, který účetní jednotka pro vyřazení zásob používá (individuální ocenění, FIFO, vážený průměr, pevná skladní cena s odchylkami). Rozdíl mezi tržbami za prodané zboží a náklady na prodané zboží označujeme jako obchodní marži.

V rámci položky *A.2. Spotřeba materiálu a energie* evidujeme náklady na pořízení vyskladněného materiálu do výroby a to v závislosti na nákladovém vzorci, který účetní jednotka pro vyřazení zásob používá (individuální ocenění, FIFO, vážený průměr, pevná skladní cena s odchylkami). Dále v rámci spotřeby materiálu může účetní jednotka evidovat drobný hmotný majetek. S položkou spotřebované energie souvisejí náklady na spotřebovanou vodu, plyn, elektřinu a další neskladovatelné dodávky.

V položce *A.3. Služby* evidujeme náklady na opravy a údržbu majetku účetní jednotky, cestovní náklady, náklady na reprezentaci, nájemné, náklady vynaložené na jiné služby (např. poradenství) a dále náklady na pořízení drobného nehmotného majetku.

2.2.1.3 Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

Změna stavu zásob vlastní činnosti, tj. nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby, výrobků a zvířat představuje rozdíl mezi stavem na počátku a na konci sledovaného období.

Aktivací rozumíme účetní transakci, díky níž dochází k eliminaci nákladů vynaložených v rámci vnitropodnikových operací. Jedná se např. o poskytování vnitropodnikových služeb, dále pak o vynaložení nákladů souvisejících s výrobou dlouhodobého majetku, který je určen k užívání samotnou účetní jednotkou.

Tyto položky korigují celkovou výši provozních nákladů, přičemž aktivace má záporný zůstatek.

PŘÍKLAD *Změna stavu zásob*

S výrobou 1 000 ks výrobků byly spojeny tyto náklady:

– spotřeba materiálu ve výrobě	40 000 Kč
– mzdové náklady výrobních pracovníků	50 000 Kč
– zákonné sociální pojištění zaměstnanců ve výrobě	17 000 Kč
– odpisy výrobních zařízení	3 000 Kč
– spotřeba energie ve výrobě	5 000 Kč

Účetní jednotka následně prodala 800 ks výrobků za jednotkovou cenu 120 Kč.

Op.	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	Spotřeba materiálu ve výrobě	40 000	501	321
2.	Mzdové náklady výrobních pracovníků	50 000	521	331
3.	Zákonné sociální pojištění zaměstnanců ve výrobě	17 000	524	336
4.	Odpisy výrobních zařízení	3 000	551	082
5.	Spotřeba energie ve výrobě	5 000	502	321
6.	Převod dokončených výrobků na sklad hotových výrobků	115 000	123	583
7.	Prodej 80 kusů	96 000	221	601
8.	Vyskladnění prodaných výrobků	92 000	583	123

2.2.1.4 Osobní náklady

V rámci položky **D. Osobní náklady** sledujeme jednak mzdové náklady zaměstnanců účetní jednotky, a to včetně příjmů společníků ze závislé činnosti, jakož i odměny členům orgánů účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že se mzdami souvisejí i požadované odvody pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, tyto jsou evidovány v samostatné podpoložce D.2.1. V neposlední řadě jsou součástí osobních nákladů další sociální náklady, mezi tyto patří zejména náklady spojené se stravováním zaměstnanců nebo náklady na nadstandardní zdravotní péči – tyto pak evidujeme v podpoložce D.2.2.

PŘÍKLAD *Zveřejnění v oblasti osobních nákladů*

Počet zaměstnanců vycházející z průměrného evidenčního počtu zaměstnanců a osobní náklady za účetní období:

Rok 2016	Počet zaměstnanců	Mzdové náklady	Náklady na sociální zabezpečení	Celkem
Vedoucí zaměstnanci	2	1 000	340	1 340
Ostatní zaměstnanci	18	5 000	1 700	6 700
Celkem	20	6 000	2 040	8 040

Dříve studovali muži sami kvůli sobě, dnes studují, aby učinili dojem na lidi.

Konfucius

2.2.1.5 Trvalé úpravy hodnot aktiv

Pod označením „trvalé úpravy hodnot aktiv“ se rozumějí odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Odpisem míníme systematickou alokaci odepisovatelné částky aktiva po celou jeho dobu použitelnosti; nejde tedy výhradně jen o kvantifikaci fyzického a morálního opotřebení. Tvorbou odpisů dochází ke korekci ocenění majetku ve vazbě na jeho využívání, a rozvaha tak věrněji vyjadřuje finanční situaci účetní jednotky. Mezi nejznámější způsoby odpisování patří:

- rovnoměrné (lineární) odpisy,
- degresivní (zrychlené) odpisy, z nichž uvedme následující dvě techniky:
 - DDB (Double-Declining-Balance Method),
 - SYD (Sum-of-the-Years'-Digits Method),
- výkonové odpisy.

S hmotným majetkem souvisí pojem komponentní odpisování, kdy je dlouhodobý hmotný majetek odpisován podle jeho významných součástí (tzv. komponent), které jsou významné co do výše ocenění, a dále se liší dobou životnosti.

Zatímco pro odpisy dlouhodobého hmotného majetku je vhodnější použít účetní (a ne daňové) metody odpisování, pro odpisy dlouhodobého nehmotného majetku účetní jednotky obvykle vycházejí ze ZDP. Tento stanoví odpisy jako rovnoměrné rozložení vstupní ceny tohoto majetku, přičemž:

- 18 měsíců odpisujeme audiovizuální díla,
- 36 měsíců odpisujeme software a dále nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- 60 měsíců odpisujeme goodwill a
- 72 měsíců ostatní nehmotný majetek v souladu se ZDP.

PŘÍKLAD *Odpisy hmotného majetku*

Účetní jednotka pořídila 1. 1. 2016 stroj za 270 000 Kč, který hodlá odpisovat po dobu jeho pětileté životnosti. Stanovte odpisový plán pro jednotlivé alternativy odpisování.

Účetní lineární

$$\text{odpis} = \frac{270\,000}{5} = 54\,000 \text{ Kč}$$

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2016	54 000	54 000	216 000
2017	54 000	108 000	162 000

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2018	54 000	162 000	108 000
2019	54 000	216 000	54 000
2020	54 000	270 000	0
Celkem	270 000	x	x

Účetní výkonové při plánované kapacitě 135 000 výrobků

$$\text{odpis na výrobek} = \frac{270\,000}{135\,000} = 2 \text{ Kč/ks}$$

Rok	Výroba ks	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2016	25 000	50 000	50 000	220 000
2017	30 000	60 000	110 000	160 000
2018	35 000	70 000	180 000	90 000
2019	30 000	60 000	240 000	30 000
2020	15 000	30 000	270 000	0
Celkem	135 000	270 000	x	x

Účetní DDB

$$\% \text{ DDB} = \frac{100\%}{5} \times 2 = 40\%$$

$$\text{odpis 2016} = 0,4 \times 270\,000 = 108\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2017} = 0,4 \times 162\,000 = 64\,800 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2018} = 0,4 \times 97\,200 = 38\,880 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2019} = 0,4 \times 58\,320 = 23\,328 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2020} = \text{zůstatková cena} = 34\,992 \text{ Kč}$$

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2016	108 000	108 000	162 000
2017	64 800	172 800	97 200
2018	38 880	211 680	58 320
2019	23 328	235 008	34 992
2020	34 992	270 000	0
Celkem	270 000	x	x

Účetní SYD

$$\text{SYD} = \frac{5}{2} \times (1 + 5) = 15$$

$$\text{odpis 2016} = \frac{5}{15} \times 270\,000 = 90\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2017} = \frac{4}{15} \times 270\,000 = 72\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2018} = \frac{3}{15} \times 270\,000 = 54\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2019} = \frac{2}{15} \times 270\,000 = 36\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2020} = \frac{1}{15} \times 270\,000 = 18\,000 \text{ Kč}$$

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2016	90 000	90 000	180 000
2017	72 000	162 000	108 000
2018	54 000	216 000	54 000
2019	36 000	252 000	18 000
2020	18 000	270 000	0
Celkem	270 000	x	x

Daňové lineární

$$\text{odpis 2016} = 270\,000 \times 0,11 = 29\,700 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2017 – 2020} = 270\,000 \times 0,2225 = 60\,075 \text{ Kč}$$

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2016	29 700	29 700	240 300
2017	60 075	89 775	180 225
2018	60 075	149 850	120 150
2019	60 075	209 925	60 075
2020	60 075	270 000	0
Celkem	270 000	x	x

Daňové zrychlené

$$\text{odpis 2016} = \frac{270\,000}{5} = 54\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2017} = \frac{2 \times 216\,000}{6-1} = 86\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2018} = \frac{2 \times 129\,600}{6-2} = 64\,800 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2019} = \frac{2 \times 64\,800}{6-3} = 43\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2020} = \frac{2 \times 21\,600}{6-4} = 21\,600 \text{ Kč}$$

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2016	54 000	54 000	216 000
2017	86 400	140 400	129 600
2018	64 800	205 200	64 800
2019	43 200	248 400	21 600
2020	21 600	270 000	0
Celkem	270 000	x	x