

4 NÁKLADY A VÝNOSY, SYSTÉMY ÚČTŮ, VÝSLEDOVKA

4.1 Pojetí výsledku hospodaření

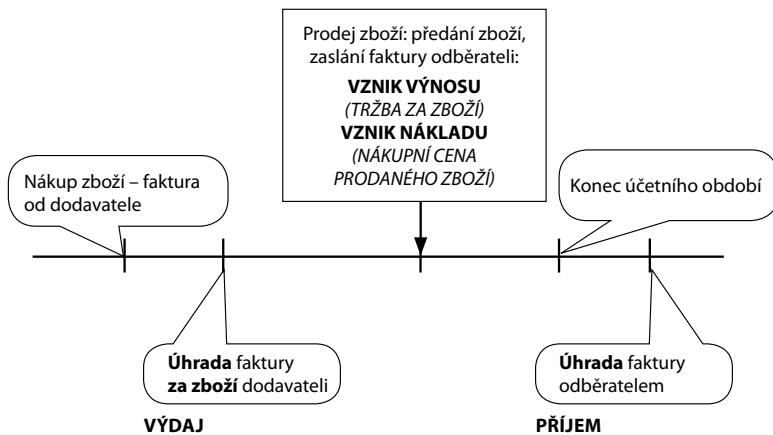
Tuto kapitolu otevřeme poněkud pesimistickým konstatováním: „Výsledek hospodaření lze opravdu přesně vyčíslit až v okamžiku, kdy jsou veškeré podnikatelské aktivity účetní jednotky ukončeny a aktiva účetní jednotky jsou přeměněna do peněžní podoby, teprve tehdy lze zjistit relativně přesně výsledek z podnikání tak, že porovnáme peněžní prostředky (resp. aktiva oceněná penězi) vložené do podnikání a peněžní prostředky z podnikání získané po uzavření veškerých podnikatelských aktivit (zároveň je potřeba vzít v úvahu změnu kupní síly peněžní jednotky mezi srovnávanými obdobími).“ Takové podmínky jsou ovšem obvykle splněny až v okamžiku úplného ukončení podnikatelských aktivit. Je samozřejmé, že výsledek podnikání je třeba zjišťovat v průběhu hospodářské činnosti v pravidelných (ročních) intervalech, a to obvykle v podmínkách neukončených podnikatelských aktivit (například rozpracovaných zakázek). Aby účetnictví splnilo své poslání a periodicky informovalo uživatele účetních informací o finančně-majetkové situaci účetní jednotky a o výsledku jejího hospodaření za uplynulé účetní období, je třeba v řadě případů užívat odhadů. Čím více bude čtenář pronikat do tajů účetnictví, tím více si bude uvědomovat, jaká míra nepřesnosti a rizika může být s vykázanou veličinou výsledku hospodaření spojená.

Zjišťování výsledku hospodaření za jednotlivá účetní období může být založeno na dvou rozdílných bázích (přístupech): buď je výsledek hospodaření zjištěn jako *rozdíl výnosů a nákladů* – tedy na tzv. *akruální bázi*, nebo je zjištěn jako *rozdíl peněžních příjmů z podnikatelské činnosti a peněžních výdajů vynaložených na podnikatelskou činnost* – tedy na *peněžní bázi*.

Zjištění výsledku hospodaření jako rozdílu výnosů a nákladů je založeno na příčinných souvislostech mezi veličinou dosaženého výsledku hospodaření a činností podniku, přesněji řečeno jeho výkonností. Cílem akruálního účetnictví je vykázat v období všechna aktiva, pasiva, náklady, výnosy, které v daném období vznikly, a to i pokud ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Akruální účetnictví tak bude informovat o výkonnosti podniku a poskytne uživateli rovněž relevantní informace o budoucích peněžních tocích. „*Pro posuzování úspěšnosti firmy není primárně důležité, jak přijímá a vydává peníze, ale jaké aktivity provádí, aby peníze dostala, případně o ně přišla.*“⁵³

⁵³ Viz PELÁK, J. *Účetnictví v příkladech, repetitorium k základům účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2007, s. 2. ISBN 978-80-245-1190-0.

Naproti tomu zjištění výsledku hospodaření jako rozdílu mezi peněžními příjmy z podnikání a peněžními výdaji, které byly na podnikatelskou činnost vynaloženy, odráží jen ty důsledky podnikové činnosti, které byly provázeny odpovídajícími peněžními příjmy či výdaji. Peněžní toky jsou důsledkem událostí, které se ovšem nemusí vztahovat k činnostem a skutečnostem, jež se odehrály v daném účetním období a které s tímto obdobím příčinně souvisí. Pro jejich zahrnutí do výsledku hospodaření v tomto případě postačí skutečnost, že byly v daném období vynaloženy. Takto zjištěný výsledek hospodaření tudíž nutně neinformuje, na rozdíl od výsledku na akruální bázi, o výkonnosti podniku v daném účetním období.

ILUSTRACE 34**Možný časový průběh vzniku nákladu, výnosu a souvisejícího příjmu a výdaje**

Poznámka: Z uvedené ilustrace je zřejmé, že k završení prodeje došlo v okamžiku předání zboží zákazníkovi, byť nebylo prodané zboží odběratelem dosud uhrazeno. Pokud bychom zjišťovali výsledek hospodaření na peněžní bázi, posunul by se okamžik, kdy bude vykázán výnos z prodeje, až do následujícího účetního období, ve kterém ovšem již nebyly vyvíjeny aktivity spojené prodejem. Jiné varianty průběhu peněžních toků již může čtenář promyslet sám.

PŘÍKLAD 10**Příjmy, výdaje, náklady, výnosy**

Pro lepší srozumitelnost uvedeme jednoduchý příklad (údaje jsou uvedeny v tis. Kč). Předpokládejme, že účetní jednotka začala v roce 2007 podnikat – počáteční vklad do podnikání činil 5 000 složený na bankovním účtu.

V roce xxx1 dosáhly tržby za zboží 3 000, z této částky odběratelé do konce roku nezaplatili 500, dodavatelům bylo za zboží uhrazeno 2 800, celkem bylo nakoupeno zboží v hodnotě 3 100, nákupní cena prodaného zboží v roce xxx1 činila 2 300. Mzdy pracovníkům byly zúčtovány za rok ve výši 300, mzdy za prosinec ve výši 50 však budou uhrazeny až v roce xxx2. Nájem prodejních prostor v roce xxx1 ve výši 100 bude účetní jednotka platit dle smlouvy až v lednu xxx2.

Výsledek hospodaření zjištěný na peněžní bázi tedy činí:

Příjmy:

- zaplacené tržby za zboží: $3\ 000 - 500 = 2\ 500$.

Výdaje:

- uhrazené nákupy zboží: 2 800,
- uhrazené mzdy: $300 - 50 = 250$.

Výsledek hospodaření měřený jako rozdíl peněžních příjmů a výdajů: $2\ 500 - 3\ 050 = -550$.

Výnosy:

- tržba za zboží: 3 000.

Náklady:

- nákupní cena prodaného zboží 2 300,
- mzdy 300,
- nájemné prodejních prostor 100.

Výsledek hospodaření měřený jako rozdíl výnosů a nákladů: $3\ 000 - 2\ 700 = 300$.

Výsledek hospodaření zjištěný na akruální bázi lépe odráží, jak již bylo výše řečeno, výkonnost podniku, a to je také důvodem jednoznačného preferování akruální báze zjišťování výsledku hospodaření, i když je spojeno s nutností zachytit v účetnictví před koncem účetního období řadu operací, které umožní oddělit jedno účetní období od druhého a na základě toho zjistit výsledek hospodaření daného účetního období. Akruální báze zjišťování výsledku hospodaření především vyvolává nutnost zahrnout do aktiv adekvátním způsobem oceněné výkony⁵⁴ daného účetního období (pokud splňují předpoklad budoucí užitečnosti a ostatní části definice aktiv), dále vyvolává potřebu časového rozlišování, tvorby dohadných položek a rezerv. Se všemi jmenovanými důsledky aplikace akruálního principu se seznámíme v dalším výkladu.

Odlišnost obou přístupů ke zjišťování výsledku hospodaření (tedy odlišnosti akruální a peněžní báze) bude lépe patrná, porovnáme-li kategorie příjmy (přesně řečeno peněžní příjmy) a výnosy; výdaje (úbytky peněžních prostředků) a náklady.

Příjem lze definovat pro účely zjištění výsledku hospodaření na peněžní bázi jako zvýšení peněžních prostředků, ke kterému došlo v důsledku podnikatelské činnosti (může se jednat například o příjem peněz za prodané zboží, výrobky či služby, ale i o ostatní příjmy, které byly realizovány v souvislosti s podnikáním – například příjem za prodaná dlouhodobá aktiva, přijaté úroky, příjem pojistného plnění, které podniku kompenzuje utrpěnou škodu apod.).

⁵⁴ Termín *výkon* je odvozen od slovesa „vykonat“ je nejobecnějším vyjádřením výsledku určité činnosti, který může mít hmotnou i nehmotnou povahu. Důsledkem určitých výkonů může být dosud nedokončená (rozpracovaná) výroba nebo dokončené výrobky určené k prodeji. Výkony mohou ovšem být provedeny i s cílem pořídit aktiva určená k dlouhodobému užívání účetní jednotkou. Vznik těchto nových aktiv je třeba při zjištění hospodářského výsledku na akruální bázi zohlednit, protože to umožní zjištění výsledku hospodaření, který odrazí výkonnost účetní jednotky.

Poznámka: Obecně lze příjem definovat širěji – jako jakékoliv zvýšení aktiv či pouze jako zvýšení peněžních prostředků (peněžní příjem). Příjmem v tomto slova smyslu je tedy i příjem peněz zapůjčených od banky (z bankovního úvěru) či peněžní vklad majitele do podnikání. V návaznosti na kapitolu 2.7 věnovanou změnám rozvahových stavů by však čtenáři mělo být zřejmé, že takovýto příjem nemůže ovlivnit výsledek hospodaření, ale vede ke zvýšení jiných částí pasiv – v případě půjčky ke zvýšení závazků, v případě peněžního vkladu majitele do podniku vede ke zvýšení základního kapitálu (tedy té části kapitálu, která je tvořena vklady vlastníků).

Výdaj lze pro účely zjištění výsledku hospodaření definovat obdobně jako peněžní prostředky vydané v souvislosti s dosažením příjmů z podnikání.

Poznámka: Obdobně jako u příjmu (viz výše) lze i výdaj definovat širěji – jako jakékoliv snížení aktiv či pouze jako snížení peněžních prostředků (peněžní výdaj). Výdajem v tomto slova smyslu je tedy i výdaj peněz na splátku bankovního úvěru či výběr peněz z pokladny pro osobní spotřebu majitele. V návaznosti na kapitolu 2.7 věnovanou změnám rozvahových stavů by však čtenáři mělo být zřejmé, že tyto výdaje nemohou ovlivnit výsledek hospodaření.

Výnosy jsou definovány jako taková zvýšení aktiv či snížení závazků, která ovlivní vlastní kapitál a nejedná se o transakci s vlastníky.

Transakcí s vlastníky je například vklad kapitálu do podniku vlastníkem.

Definice výnosů nás informuje o tom, jak výnos vzniká – tedy zvýšením aktiv či snížením závazků, ale nelze z ní samozřejmě vyvodit, že jakékoliv snížení závazků či zvýšení aktiv je výnosem.⁵⁵ Při určení charakteru transakce je třeba vyjít z odlišení ostatních typů změn bilančních stavů od transakce přinášející vznik výnosu.

ILUSTRACE 35 Výnosem například není

- zvýšení aktiv provázené současným zvýšením závazků (například přijetí půjčky),
- zvýšení aktiv vkladem majitele (zde dochází ke zvýšení jiných složek vlastního kapitálu, než je zisk),
- snížení závazku kompenzované zvýšením jiného závazku, snížením aktiv nebo zvýšením základního kapitálu (tj. kapitalizace závazku).

Náklady jsou definovány jako taková snížení aktiv, nebo zvýšení závazků, která snižují vlastní kapitál a nejedná se o transakci s vlastníky⁵⁶.

⁵⁵ Viz KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Polygon, 2009, s. 66. ISBN 978-80-7273-1565.

⁵⁶ Definice výnosů a nákladů jsou převzaty z Koncepčního rámce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Transakce s vlastníky byly definovány v předchozím textu, transakcemi s vlastníky, které snižují vlastní kapitál, a nikoliv výsledek hospodaření, jsou příznání (výplata) dividend vlastníků a výběr kapitálu z podniku vlastníkem pro soukromé účely.

Uvedené vymezení opět vysvětluje, čím je náklad vyvolán (jak vzniká), ale nelze je chápat opačně – totiž tak, že každé snížení aktiv či vznik závazků je nákladem.⁵⁷ Pro aplikaci definice a rozpoznání nákladu je opět (stejně jako v případě výnosů) nutné, abychom uměli rozlišit vznik nákladu od ostatních typů změn bilančních stavů, které vedou ke snížení aktiv.

ILUSTRACE 36 Nákladem například není

- snížení aktiv vyvolané splácením závazků,
- snížení aktiv vyvolané výběrem z podniku pro osobní spotřebu majitele,
- snížení jednoho aktiva kompenzované současným zvýšením aktiva jiného (například při nákupu materiálu či zboží za hotové),
- vznik (zvýšení) závazku provázené současným zvýšením aktiv (například přijetí půjčky, nákupu aktiv se současným vznikem závazku vůči dodavateli),
- vznik (zvýšení) závazku provázené snížením závazku jiného.

4.1.1 Okamžik vzniku výnosů (realizační princip)

Okamžik, ve kterém lze rozpoznat výnos (okamžik rozpoznání výnosu) v účetnictví, má všude na světě svá (více či méně přísná) pravidla. Cílem těchto pravidel je, aby účetní jednotka nemohla zlepšovat svůj výsledek hospodaření vykazováním výnosů, které ještě nejsou plně zaslouženy, či jejichž vznik není jistý.

ILUSTRACE 37 Okamžik vzniku výnosu – výchozí nastínění problému

Podíváme-li se na problém rozpoznání výnosů podrobněji, můžeme dospět k následujícím okamžikům, kdy by bylo *teoreticky* možné uvažovat o tom, že vzniká výnos – vše si přiblížíme na příkladu obchodní firmy, která se zabývá nákupem a prodejem zboží, při této činnosti jsou uskutečňovány tyto transakce:

Popis transakce v obchodní společnosti:	Zhodnocení, zda lze hovořit v souvislosti s touto transakcí o vzniku výnosu a jaká rizika by rozpoznání výnosu v daném okamžiku přinášelo:
Nákup zboží	Obchodní společnost zboží nakupuje za účelem dalšího prodeje, většinou již v okamžiku nákupu je stanovena cena, za kterou účetní jednotka zboží prodá, a lze tedy určit očekávaný výnos z prodeje. Přestože může být výnos, kterého bude v budoucnu dosaženo (možná i vysoce pravděpodobně), znám, není jisté, že jej obchodní společnost skutečně dosáhne, zda bude zboží prodáno – zda se pro něj najde kupec, v průběhu uskladnění také může dojít ke znehodnocení zboží apod. V tomto případě by tedy bylo velmi riskantní výnos vykazovat a předjímat budoucí události.

⁵⁷ Viz KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Polygon, 2009, s. 66. ISBN 978-80-7273-1565.

Popis transakce v obchodní společnosti:	Zhodnocení, zda lze hovořit v souvislosti s touto transakcí o vzniku výnosu a jaká rizika by rozpoznání výnosu v daném okamžiku přinášelo:
Podpis smlouvy na prodej zboží	<p>Podpisem smlouvy na prodej zboží se výrazně zvyšuje pravděpodobnost, že k prodeji dojde, je znám odběratel, částka a podpisem smlouvy může být prodej v podstatě „vynutitelný“ a jeho neuskutečnění může být sankcionováno. Stále ještě však nebylo zboží předáno odběrateli, který by zboží řádně převzal a akceptoval jeho kvality. Může také dojít k poškození, zcizení zboží apod. a prodej nemusí být následně uskutečněn z těchto důvodů.</p> <p>Ani existence smlouvy na prodej zboží tedy neznamená jistotu, že prodej bude skutečně realizován, ale smlouva o prodeji sama o sobě může ztělesňovat velmi významný budoucí ekonomický prospěch, z tohoto hlediska se objevují i úvahy, zda by nemělo dojít k rozpoznání výnosu již v tomto okamžiku.</p>
Předání zboží zákazníkovi (odběrateli), vystavení faktury za zboží, kterou má zákazník povinnost uhradit	<p>Předání zboží odběrateli je obvykle okamžikem, kdy prodávající již dále nemá možnost určovat (kontrolovat), co se se zbožím děje – nemá právo zboží použít nebo prodat někomu jinému, a zároveň přestává být vystaven riziku spojenému s prodaným zbožím (například odcizení, zničení zboží, snížení poptávky po zboží a následná ztráta hodnoty zboží), ovšem nezabývá se odpovědností v případě oprávněné reklamace zboží odběratelem.</p> <p>Pokud tedy dojde v okamžiku předání zboží k převodu kontroly nad předaným zbožím na odběratele, lze výnos již považovat za realizovaný, byť se toto zvýšení výsledku hospodaření neprojeví v aktivech zvýšením peněz, ale pouze vznikem pohledávky za odběratelem.</p> <p>Riziko spojené s prodejem však stále existuje v následujících podobách:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vždy existuje riziko, že odběratel svůj závazek plynoucí z prodeje (fakturu) dodavateli neuhradí – toto riziko se v účetnictví řeší různými způsoby snížení hodnoty pohledávek, které je zachyceno jako náklad snižující výsledek hospodaření (nedochází tedy ke zpětnému snižování výnosu z již zachyceného z prodeje). ▪ Druhým rizikem je riziko reklamace (u nás například existuje dvouletá záruční lhůta, ve které je dodavatel povinen reklamované zboží na své náklady opravit, vyměnit či vrátit odběrateli peníze – je-li reklamace oprávněná). I toto riziko je samozřejmě v účetnictví zohledněno, například zachycením závazku z možných reklamací na základě zákonných práv odběratele (tzv. rezervy) a zvýšením nákladů (tedy snížením výsledku hospodaření) ve výši pravděpodobných reklamací od zákazníků již v okamžiku prodeje – současně se zachycením výnosu z prodeje.⁵⁸
Zaplacení odběratelem za zboží (úhrada faktury)	<p>Úhrada faktury – přeměna pohledávky na peníze je logickým dovršením prodeje. Pokud bychom vedli účetnictví na peněžní bázi, byla by právě úhrada rozhodujícím momentem pro rozpoznání výnosu a zvýšení výsledku hospodaření. Rozpoznání zvýšení výsledku hospodaření až v tomto okamžiku by však mohlo vést ke zkeslení výkonnosti účetní jednotky, viz ilustrace 34.</p>

⁵⁸ S problematikou tvorby rezerv se seznámíme podrobněji dále.

V návaznosti na dříve uvedenou ilustraci je třeba konstatovat, že podmínky rozpoznání výnosu jsou podrobně upraveny v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS), které se touto problematikou podrobně zabývají (srov. IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky). České účetní předpisy se této problematice nevěnují s dostatečnou podrobností. Podle IFRS je pro vznik výnosu rozhodující převod kontroly nad prodávaným aktivem (či službou) na zákazníka. K převodu kontroly dochází v okamžiku, kdy zákazník (odběratel) může aktivum začít používat způsobem, který sám určí, nebo ho může prodat a prodávající další nakládání s aktivem již nemůže ovlivnit (řídit je).

Nejčastěji jsou splněny podmínky rozpoznání výnosů v okamžiku předání zboží, výrobku či služby odběrateli, které je většinou provázeno i změnou vlastníka v právním slova smyslu (změna vlastníka není ovšem nutnou podmínkou pro vznik výnosu, rozhodující je, zda byla na odběratele převedena kontrola nad nakoupenými aktivy) a s obdržením peněz nebo se vznikem pohledávky za odběratelem.

Postupné rozpoznávání výnosů

Problém při rozpoznání výnosů vzniká ve výrobcích (při činnostech) s dlouhodobým výrobním cyklem; může se jednat například o stavbu nemovitostí ve stavebnictví, ale i o jiné typy činností. V případě těchto činností by účetní jednotka (dodavatel) při respektování podmínky, že ke vzniku výnosu může dojít až po kompletním předání celého díla, dosáhla výnosu například až za několik let. Účetnictví by v tomto případě v průběhu výstavby neodráželo výkonnost účetní jednotky v daném účetním období. Pokud existuje na realizaci díla smlouva s budoucím odběratelem, ve které je určen celkový výnos za plně dokončené dílo, lze vykázat výnos postupně, nejčastěji úměrně rozpracovanosti díla od okamžiku, kdy je jeho dosažení výnosu vysoce pravděpodobné (což bývá obvykle až po absolvování počátečních stádií realizace daného projektu, kdy už je možno s přiměřenou jistotou zjistit, že dílo přinese skutečně zisk)⁵⁹.

Rozpoznání výnosu následující až po okamžiku předání výkonu

Pokud není odběrateli předána kontrola nad prodávaným aktivem, nemůže být výnos zachycen a vykázán. V tomto případě může být rozpoznán později, až bude kontrola předána. K *odložení rozpoznání výnosu* může například dojít v následujících situacích:

- V případě tzv. komisioního prodeje, kdy neprodá-li komisionář zboží, které převzal k prodeji, je zboží vráceno tomu, kdo jej do komise dal. Při prodeji může být také stanovena určitá podmínka, na jejímž splnění závisí, zda si odběratel zboží ponechá či nikoliv (podmíněný prodej). Ani v tomto případě není výnos vykázán v okamžiku předání zboží⁶⁰, ale až ve chvíli, kdy je splněna podmínka

⁵⁹ Tento postup je uznáván v rámci IFRS i v rámci US GAAP, české účetní předpisy jej však nepovolují.

⁶⁰ Předání zboží se v účetnictví projeví jako výsledkově neúčinná transakce – sníží se stav zboží a v této výši vznikne pohledávka za zprostředkovatelem prodeje (komisionářem).

prodeje a odběratel nemá již právo zboží vrátit (netýká se obvykle poskytované záruky všem odběratelům).

- Není-li spolehlivě stanovitelná částka výnosu.
- Nejsou-li spolehlivě měřitelné náklady, které s dosaženým výnosem souvisí.

Poslední uvedená podmínka souvisí s realizací principu přiřazení nákladů výnosům. Výnosům musí být přiřazeny všechny náklady, které se vznikem výnosu souvisejí (byly jím vyvolány).

4.1.2 Princip přiřazení nákladů výnosům, věcná a časová souměřitelnost výnosů a nákladů

Princip přiřazení nákladů výnosům (matching principle) vyžaduje, aby byly výnosům přiřazeny všechny náklady s nimi související. Náklady a výnosy, které jsou v rámci běžného účetního období zachyceny a determinují výsledek hospodaření, musí být v časovém a věcném souladu.

V předchozí části textu jsme se zabývali rozpoznáním okamžiku, ve kterém vzniká výnos. Jakmile je výnos rozpoznán, musí mu být přiřazeny odpovídající náklady (možnost zjištění nákladů, které realizace výnosu vyvolala, je také jednou z podmínek, která je vyžadována k tomu, abychom mohli výnos rozpoznat – viz výše uvedená pravidla určující okamžik vzniku výnosů). Okamžik, ve kterém vzniká náklad, je tedy determinován vznikem souvisejícího výnosu.

Věcný soulad nákladů a výnosů vyžaduje – zjednodušeně řečeno – aby byly při zjištění výsledku hospodaření porovnávány výnosy a náklady vztahující se ke stejnému objemu výkonů. Výsledkem provedení určitých výkonů (či výkonu) může být výrobek hmotné povahy, ale také statek nehmotné povahy nebo provedení určité služby apod. Věcný soulad výnosů a nákladů je zajištěn v rámci konkrétního systému účtů v návaznosti na určitý způsob členění nákladů. Tato problematika bude vysvětlena v kapitole 4.2, která bude věnována problematice účetních systémů s účelovým a druhovým členěním nákladů.

ILUSTRACE 38 **Problematika přiřazování nákladů výnosům**

Prodáme-li výrobek, je třeba do nákladů ovlivňujících výsledek hospodaření zahrnout hodnotu materiálu, který jsme spotřebovali na jeho výrobu – mzdy dělníků, které byly v souvislosti s jeho výrobou vyplaceny, elektrickou energii vynaloženou v souvislosti s výrobou prodaného výrobku, a to bez ohledu na to, zda jsme za materiál již dodavateli zaplatili, zda již byla provedena výplata mezd dělníkům či zda byla spotřebovaná energie dodavateli uhrazena.

Prodáme-li v určitém období zboží, je třeba do nákladů zahrnout nákupní cenu prodaného zboží (ať jsme již dodavateli za prodané zboží zaplatili či nikoliv), mzdy prodáváče, kteří v daném období obsluhovali zákazníky (bez ohledu na to, že výplata mezd za toto období se uskuteční až v následujícím měsíci) atd.