

Teoretické přístupy k prezentaci nákladů ve výsledovce

Miloslav Janhuba – Jaroslava Janhubová*

Abstrakt:

Tento příspěvek se vrací k diskusi o podobě prezentace nákladů ve výkazu zisku a ztráty při primárním členění podle druhu. Zdůrazňuje podstatu zajištění srovnatelnosti výnosů a nákladů ve výkazu zisku a ztráty s důrazem na jejich věcný rozměr a na historický vývoj účetních systémů kontinentální Evropy. Problém se týká zejména prezentace nákladů, pokud jsou nutně přizpůsobeny změnám stavu zásob vlastní výroby. Obraz složení takových nákladů při užití souhrnné položky „změna stavu zásob“ se poněkud liší od skutečného složení jednotlivých nákladových druhů, které se vztahují k prodaným výkonům. Úprava je možná pomocí strukturního modelu input-output při zaměření na oceňovací problém. Vhodná aplikace ovšem vyžaduje úzkou součinnost mezi finančním a manažerským účetnictvím a doplňkové zjišťování některých neúčetních proměnných.

Klíčová slova: Výsledek hospodaření; Náklady výkonů; Výsledkové náklady; Nákladový druh; Strukturální nákladový model.

JEL klasifikace: M41.

1 Úvod

Jednou ze základních informací, kterou má účetní závěrka svému uživateli za konkrétní období poskytnout, je velikost výsledku hospodaření. V aktuálním účetnictví se výsledek stanoví jako rozdíl mezi relevantními výnosy a náklady. Přiřazování nákladů výnosům pro tyto účely vyžaduje, aby účetnictví zajistilo příslušné časové rozhraní daných veličin a jejich věcnou shodu.

Pro celkový obraz výsledku hospodaření je důležité, zda se účetní informace o nákladech podřizuje vykazání zisku (ztráty) v tzv. úplných nákladech, anebo v nákladech na obrát. V zásadě jde o rozčlenění nákladů v daném období účinných podle věcné skladby spotřeby ekonomických zdrojů, nebo podle cílů, pro které byly obětovány (náklady členěné podle druhu, nebo podle účelu). Oba přístupy povedou sice nutně ke stejné velikosti celkových nákladů a tedy i konečného výsledku, ale rozdíl tkví v odlišné struktuře sledovaných veličin. Tuto skutečnost zdůrazňují i Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (konkrétně IAS 1), které sice umožňují volbu mezi druhovým a účelovým členěním provozních nákladů, ovšem

* Miloslav Janhuba, Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <mjanhuba@vse.cz>. Jaroslava Janhubová, Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <janja@vse.cz>. Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

s podmínkou, že účetní jednotka zvolí tu prezentaci, která poskytne uživatelům účetní závěrky užitečné informace.

V českém (československém) účetnictví bylo v období po II. světové válce využito obou zmíněných přístupů i jejich určitých kombinací. Soustava „účetní evidence“ (1953–1965) zachycovala náklady primárně podle účelu s dodatečným zjišťováním nákladových druhů pro jejich vykázání. Dvouokruhová soustava prof. Partyka (1965–1975) kombinovala zachycování nákladů podle druhu (v základním účetním okruhu) s ostatními hledisky třídění – podle účelu a podle místa vzniku a odpovědnosti (v okruhu vnitropodnikového účetnictví). Následující reformovaná soustava (1975–1990) zachovala primární členění nákladů podle druhu, ale umožňovala ve značné míře kombinovat v jednom okruhu účtů druhovou skladbu nákladů se skladbou podle místa vzniku a odpovědnosti (náklady a výnosy činností, pomocí účtu „Převod prvotních nákladů“) a rovněž se skladbou nákladů prodaných výkonů (náklady na realizaci a předání).

Diskuse o způsobu prezentace nákladů ve výsledovce a vůbec o podstatě této položky se do českého prostředí vrátila v souvislosti s účetní reformou účinnou od 1. ledna 2016. Nové znění českých účetních předpisů reflektuje nejen změny vyvolané implementací Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, ale též další úpravy namířené ke zvýšení kvality účetního výkaznictví českých podniků. Jednou ze změn je přesun položek „Změna stavu zásob vlastní činnosti“ a „Aktivace“ z výnosové části výsledovky (a ze třídy 6 směrné účtové osnovy) do nákladové části (a do 5 třídy účtové osnovy). Uvedená změna zabezpečuje srovnatelnost druhové a účelové výsledovky ohledně celkové výše vykazovaných výnosů a nákladů. Současně tak dochází k harmonizaci s přístupem aplikovaným v IFRS. Přesto i původní „výnosové“ řešení má svůj vlastní informační potenciál ve vazbě na odpovídající teoretický pohled, který zdůrazňuje odlišný aspekt podnikatelské činnosti.

Protože účetní praxe obvykle (za účelem zvýšení mezipodnikové srovnatelnosti účetních závěrek) omezuje možnosti voleb účetního řešení a předepisuje společné řešení všem účetním jednotkám, je konkrétní řešení určité problematiky v daném systému účetního výkaznictví podřízeno aktuálnímu ekonomickému prizmatu tvůrců předpisů. Z hlediska teoretického ale mohou existovat obdobně validní konkurenční přístupy, jejichž znalost je významným faktorem pro posouzení limitů vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Cílem článku je posoudit „konkurující si“ teoretické přístupy k prezentaci nákladů ve výsledovce z hlediska vypovídací schopnosti účetní závěrky pro uživatele v různých rozhodovacích úlohách.

2 Teoretické přístupy k prezentaci nákladů ve výsledovce

2.1 Zjišťování výsledku

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 obchodníka, 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 je u výrobce 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 podle daných hledisek, ale i následným krokům, které srovnatelnost mezi výnosy a náklady mají zajistit. Až na výjimečné případy u jednotek, jejichž výkony se nedají skladovat (např. výroba elektrické energie), jsou výrobci při zachycování účetních nákladů podle druhu nuceni (pro zachování zásady věcné a časové shody výnosů s náklady – matching principle) 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 daném 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.“ (Báča, 1989).

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 lze dosáhnout korektního výsledku dvěma cestami: úpravou provedenou v nákladech, anebo úpravou provedenou ve výnosech.

Při úpravě v nákladech dojde k tomu, že celkové náklady vynaložené v účetním období se korigují o změnu stavu zásob vlastní výroby (tj. nedokončených výrobků, polotovarů a hotových výrobků, příp. služeb). Jinak řečeno, zvyšují se o celkový úbytek zásob vlastní výroby, tedy o náklady těch produktů, které byly zhotoveny nebo alespoň rozpracovány již v předchozích obdobích. Snižují se naopak o celkový přírůstek těchto zásob, protože část nákladů běžného období zůstává vázána v nedokončené výrobě nebo ve výrobcích na skladě. Po úpravě vykazuje výsledovka „náklady na realizované výkony“. Jejich porovnáním s výnosy z realizace se zjistí tzv. „realizovaný výsledek hospodaření“. Tento postup je v literatuře někdy označován jako „metoda celkových nákladů“. V konečném důsledku přináší (pokud jde o vyčíslení hospodářského výsledku) podobnou

informaci jako při užití účelového členění nákladů ve výsledovce, která má ovšem blíž k postupu označovanému jako „metoda nákladů na obrát“ (Griga a Krauleidis, 2013; Lechner a kol., 2005).

U úpravy výnosů se celkové výnosy běžného období snižují při snížení stavu vyráběných zásob, a naopak při přírůstku těchto zásob se zvyšují o příslušný rozdíl mezi počátečním a konečným stavem těchto zásob. Vzniká tak „vyprodukovaný výsledek hospodaření“ (vytvořená hodnota výkonů). Přitom se vychází z předpokladu, že náklady, vztahující se k vytvoření zásob vlastní výroby nebyly vynaloženy zbytečně, zásoby budou prodány později, a tudíž je možné je považovat pro potřeby vyčíslení výsledku za výnos. Naopak snížení stavu zásob vlastní činností signalizuje, že byly prodány zásoby vyrobené již v předchozím období. V nákladech běžného období tedy zahrnutý nejsou, a proto musí dojít ke snížení výnosů. Ve srovnání s předchozím, podle pramenů z anglosaské oblasti, kde se používá převážnou měrou prezentace nákladů podle účelu (funkce), zakládá odlišnost nákladové informace ve výsledovce (income statement) buď obraz „úplných nákladů“ ve smyslu ocenění výkonů v absorpční kalkulaci, nebo obraz „nákladů variabilních“ v systémech „direct-costing“ (Riahi-Belkaoui, 2004).

2.2 Postupy přiřazování nákladů výnosům

Vzhledem k tomu, že účetní jednotky zpravidla neupravují proporcionálně každý nákladový druh připočtením/odpočtením změny stavu, ale používají komplexního přístupu s úhrnnou *změnou stavu zásob*, je výsledná informace pro uživatele výsledovky ve své podstatě obsahově zcela rovnocenná v jednom i druhém případě, přestože úprava nákladů má zastánců mnohem víc a v současném účetnictví je již legislativně zakotvena v souladu s postupy Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Bilanční směrnice EU ve své původní podobě uváděly při prezentaci výsledku s nákladovými druhy postup, jímž se úprava o změnu stavu promítá zčásti v nákladech a zčásti 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 k prodeji) 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 jednotka prodala v daném období výrobky, které byly vyrobeny již v minulých obdobích) vzniknou ve výsledovce tržby (výnos), ke kterým je třeba přiřadit náklady vynaložené již v minulosti. Použije se k tomu nákladová položka snížení stavu zásob vlastní činnosti (Kovanicová, 2009).

Příklad: Náklady podle druhů (ve skladbě: mzdy, spotřeba nakupovaných výkonů/zásob, odpisy, spotřeba energie) dosáhly během období částky 139 600 (= 52 300 + 69 150 + 17 000 + 1 150); vyrobeno bylo 2 792 jednotek produkce,

z nichž bylo 2 600 jednotek prodáno s celkovými výnosy 163 800 a 192 jednotek bylo odvedeno na sklad v ocenění 50 za jednotku.

Výsledovka, sestavená s 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 celkem	173 400
Mzdy	52 300
Spotřeba nakupovaných výkonů	69 150
Odpisy dlouhodobých aktiv	17 000
Spotřeba energie	1 150
Náklady celkem	139 600
Zisk (před zdaněním)	33 800

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

Tržby	163 800
Výnosy celkem	163 800
Mzdy	52 300
Spotřeba nakupovaných výkonů	69 150
Odpisy dlouhodobých aktiv	17 000
Spotřeba energie	1 150
<i>Změna stavu zásob (zvýšení)</i>	–9 600
Náklady celkem	130 000
Zisk (před zdaněním)	33 800

Dnešní postupy podporují v konečné podobě prezentaci realizovaného výsledku s úpravou nákladů; jeden z argumentů pro tuto variantu je, že aktivační úprava ve výnosech by měla uživateli nesprávně sugerovat dosažení výnosů za všechny výkony v daném období, přestože takové výnosy dosaženy nebyly. Obdobně, bude-li prodána ze skladu produkce vyrobená dříve, budou se výnosy za prodej ze skladu od celkových tržeb odečítat, takže informace pro uživatele, pokud se jedná o dosažené výnosy, by byla opět „zkreslená“. Podobná situace nastává i v případě „aktivace výkonů“, jíž se rozumí pořízení určitého aktiva (dlouhodobého aktiva, zásob apod.) vlastními silami (ve vlastní režii). Zatímco součástí nákladů výsledovky jsou i náklady na výrobu tohoto aktiva, výnosem by v tomto případě byla pořizovací cena (náklad výkonu, cost) vzniklé nové majetkové složky a její převod do aktiv.

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

Co je (bylo) důvodem tradičního přístupu úpravy ve výnosech výsledovky? V historicky původním „účtu ztráty a zisku“, ze kterého se dnešní výsledovka vyvinula (zejm. její horizontální formát, který se u nás dříve používal), sloužilo ke zjištění účetního výsledku ve větší míře porovnání uskutečněných výkonů („výnos“) v pojetí dnešního manažerského účetnictví (Leistung) s vloženými prostředky v podobě nákladů (Kosten). Přitom je ovšem nutno dodat, že účet ztráty a zisku nebyl jediným pramenem pro dnešní výkaz zisků a ztrát, protože ve vztahu k zaměření jednotlivých klasických bilančních teorií se ke zjištění (korektního) výsledku hospodaření používala výhradně rozvaha majetková (die Vermögensbilanz). V ní se v zásadě ve volné položce vlastních zdrojů [„výroční výsledek“] odrážely souhrnně pozitivní i negativní dopady hospodářské činnosti podniku i hospodářský vývoj jeho okolí (Kubeša, 1936). Kromě toho jsou otázky ‚správného‘ výsledku spojeny primárně se způsoby oceňování, resp. se změnami *a*) cen jednotlivých ekonomických zdrojů a také *b*) celkové cenové hladiny (kupní síla měny)¹. Pokud se výsledek prezentoval v systému, ve kterém by byly respektovány oba druhy změn, označuje se jako výsledek při kvalifikovaném uchování podstaty podniku (Borkowsky, 1946). Rovněž E. Schmalenbach odůvodňuje použití zásadně úpravy výnosů o změny stavu zásob ve výsledovce a – při užití výsledkové bilance (Erfolgsbilanz) – schematicky uvádí:

Náklady	Výnosy (výkony)
podle druhu, vynaložené na vyrobené výkony tohoto období	tržby za prodané výkony [výnos v tržních cenách] ± zvýšení/snížení stavu výrobních zásob jako <i>neutralizace nákladů</i> na vyrobené, ale neprodané výkony, příp. na prodané výkony z dřívějších období
saldo: výsledný zisk	[saldo: výsledná ztráta]

¹ Oceňovací problém je samozřejmě mnohem širší a jeho explikace by vyžadovala samostatnou studii. Změna stavu zásob pro účely výsledovky v zásadě respektuje zahrnutí všech skutečných přímých nákladů v produkovaných zásobách plus podíl nákladů nepřímých. Budeme-li hypoteticky předpokládat ocenění objemu výkonů, tvořících ‚změnu stavu‘, v úrovni tržních hodnot a zařadíme takovou veličinu do výnosů, anticipujeme ve výsledovce tohoto období budoucí možný zisk (z prodeje takových zásob), čímž však porušíme účetní opatrnost i zásadu shody (matching principle). Velikost změny stavu jakožto korektiv aktuálně docíleného výsledku proto může být oceněna výhradně ve skutečných vlastních nákladech.

Obsahově je tu změna stavu zásob správně ve výnosech, protože její zařazení do výsledkového odpočtu slouží k *neutralizování* objemu 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*). Výnosům přičtené výkony dnes se v příštím období (až bude prodáno) od výnosů zase odečtou (Schmalenbach, 1947).

Je tedy možno konstatovat, že se v případě sestavení výsledovky podle nákladových druhů pro výrobní podnik dostává uživateli shodná (a nezkršená) informace o dosažených výnosech a s nimi souvisejících vynaložených nákladech, ať už je nezbytná úprava o změnu stavu zásob vlastní výroby prováděna u nákladů, anebo u výnosů. Pro využití údajů výsledovky ve finanční analýze musíme ovšem pamatovat na vyloučení těchto korekcí. Je zřejmé, že výnosová pozice změny stavu zásob vlastní produkce působí na velikost aktuální hodnoty prodaných výkonů (vstupy – jsou při nenulové změně stavu v odlišné výši) a současně aktuální hodnoty docílených výnosů (výstupy – jsou obdobně při nenulové změně stavu v odlišné výši)².

Účetní informace o nákladech za daný časový úsek jsou přirozeně vždy spojeny se spotřebovanými produkčními činiteli, tj. v zásadě s nákladovými „druhy“. Výslednou strukturu prezentace vynaložených prostředků určuje v daném účetním systému jednotky způsob alokace nákladů. Sama jednotka stanoví, který ze způsobů alokace nákladů považuje za vhodnější s ohledem na informační potřeby uživatelů účetní závěrky, a tomu podřizuje nastavení svého účetního systému. Jestliže cílem alokace nákladů je v prvé řadě účetní zobrazení skladby konečného vynaložení ekonomických zdrojů, orientuje se na strukturu podle účelu vynaložení a tím rovněž zajišťuje kalkulační připravenost; v případě, že prvořadým cílem poskytnuté informace je prezentace spotřeby konkrétních vynaložených ekonomických zdrojů, bude účetní systém poskytovat údaje o skladbě nákladových druhů.

Připomeňme, že „nákladový druh“ (obsahová skladba) se v teorii nákladů chápe jako *prvotně* vynaložený ekonomický zdroj, který byl jednotkou obstarán z *vnějšku* a je dále *nedělitelný*. To znamená mimo jiné, že uváděné objemy příslušných nákladových druhů lze mezi jednotkami srovnávat a slučovat, teoreticky až do úrovně celého národního hospodářství. Informace o nákladových druzích se přitom vždy vztahuje k celkovým výkonům jednotky za dané období. Na druhé straně účelová skladba vynaložení nákladů (funkce) poskytuje informaci o úhrnu

² Ve statistickém systému *národního účetnictví*, kde je změna stavu zásob rovněž evidovanou veličinou, by byla (je) její výnosová pozice výhodou při pochopení souvisejících toků. Účetní kategorie „změna stavu zásob“ však obsahuje výhradně hodnoty zásob *produkováných* jednotkou, tj. nikoliv ostatní rozdíly přírůstků a úbytků zásob jednotky jako takových.

spotřebovaných ekonomických zdrojů v konkrétním jednotlivém výkonu (činnosti, aktivitě) a představuje smysl (cíl) jejich vynaložení. Náklady podle účelu mají – na rozdíl od informace o velikosti nákladových druhů – již zpravidla charakter prvků soustřeďujících (zejména pro potřeby kalkulace nákladů) skutečně vlastní náklady vzniklých výkonů³.

Vznik nákladů během období je účetně zobrazován jako úbytek souvisejícího aktiva (náklad α), anebo jako vznik dluhu (náklad β), obojí spojeno s účelovým a účelným vynaložením disponibilního zdroje při vzniku konkrétního výkonu. V kategorii α -nákladů se jedná o spotřebu (vynaložení) zdrojů, které daná jednotka měla ve hmotné podobě k dispozici (obecně „na skladě“, ale platí to rovněž pro peníze). V kategorii β -nákladů jde o spotřebu výkonů, které nelze skladovat (energie, pracovní výkon atp.), a jednotka si je opatřila na základě smluvního vztahu s poskytovatelem (dodavatelem, zaměstnancem atd.); na základě tohoto vztahu jsou rovněž následně hrazeny penězi.

Variabilita skladby poskytovaných informací ve výsledovce je poměrně široká a zejména informace o struktuře uplatněných nákladů (výsledkové náklady) nemusí být ve všech případech nejlepší základnou pro posouzení výdělkové situace příslušné účetní jednotky. Problém úzce souvisí s postupy, jimiž se v průběhu období alokovaly náklady, čímž byl dán základ pro jejich následné vykázání. I když je alokace nákladů hlavně problematikou manažerského účetnictví, zejména kalkulací nákladů, její důsledky ve finančním účetnictví – primárně pak v účetní závěrce – jsou pro uživatele významné.

Obecně lze vzniklé náklady alokovat třemi způsoby: 1. všechny vzniklé náklady (cost, die Kosten) jsou v daném období součástí výsledku (expenses, der Aufwand); 2. všechny vzniklé náklady je nutno nejprve zachytit ve výkonech, jejichž zásoba je součástí aktiv, a teprve ten jejich podíl, který odpovídá objemu prodaných výkonů, se stává součástí výsledku; 3. vzniklé náklady, které lze bez problémů logicky přiřadit vznikajícím výkonům, se aktivují v hodnotě zásob těchto výkonů [ve shodě s postupem 2], zatímco náklady, které bezprostředně se vzniklými výkony nesouvisí, ale jsou podmínkou uskutečňování hospodářské činnosti jednotky v daném období, se stanou hned součástí výsledku [v souladu s postupem 1]. Do výsledku daného období přirozeně budou patřit rovněž náklady prodaných výkonů.

³ Odlišnost nákladových druhů je sama o sobě využitelná jako třídící kritérium. Účel vynaložení nákladů (vedle třídění podle vznikajících výkonů) vyžaduje zpravidla ještě další členění, kde se obvykle užívá kategorií „náklady technologické“ a „náklady na obsluhu a řízení“, což úzce souvisí s kategoriemi jednicových a režijních nákladů, i když oba páry těchto kategorií nejsou totožné.

3 Modelový propoččet

Ve „druhové“ výsledovce povedou účetní postupy vždy k informaci zahrnující *veškeré* vynaložené náklady, následně (a úhrnně) upravené *agregovanou* veličinou „změna stavu“. Dosažený celkový výsledek je korektní, avšak – pokud jde o jednotlivé nákladové druhy – strukturní informace o objemech druhové spotřeby neodpovídá zcela obrazu nákladů spojených s *realizovanými* výkony.

Aby bylo dosaženo úrovně, ve které informace o nákladech výsledovky bude i podle jednotlivých nákladových druhů (a nejen vcelku) odpovídat skutečně objemu realizovaných výkonů, je zapotřebí modifikovat velikost každého jednotlivého nákladového druhu tak, aby odpovídala objemu prodeje. Toho lze dosáhnout aplikací výpočetně poměrně nenáročného základního strukturního modelu typu input-output. Jedním z možných výstupů aplikace je „kalkulace“ dokončené produkce v položkách nákladových druhů a reálná možnost ocenit změnu stavu zásob vlastní výroby v této skladbě; pak lze korigovat změnu stavu každý nákladový druh jednotlivě.

Podstatou příslušného modelu pro tyto účely je uplatnění údajů o naturálních objemech výkonů jednotlivých činností (útvárů, „účelů“), které byly postoupeny (vyměněny) jiné činnosti, anebo představují dokončenou produkci připravenou k prodeji. Kromě toho je nezbytné zařadit do účetního systému sledování nákladových druhů podle jednotlivých činností odděleně.

Nosnou základnou zmiňovaného strukturního modelu input-output je maticová rovnice (Janhuba, 1976)

$$\mathbf{N} = \mathbf{D} + \mathbf{N}^+ * \mathbf{K} \quad (1)$$

kde \mathbf{N} je (hledaná) matice nákladů na finální produkci ve druhové skladbě, \mathbf{D} je matice vstupujících prvotních nákladů v družích podle jednotlivých činností, dále \mathbf{N}^+ je matice „celkových“ nákladů v družích, zahrnující v jednotlivých činnostech vedle prvotních nákladů také náklady druhotné (z předání výkonů mezi činnostmi). Matice \mathbf{K} představuje korekce, podchycující objemy předaných (output) výkonů, případně také rozpočítanou režii. Výsledné veličiny modelu lze pak použít jako vyjádření „změny stavu zásob vlastní výroby“ a upravit vektor celkových nákladů podle druhů za dané období po jednotlivých družích tak, aby byla zajištěna věcná shoda výnosů s jednotlivými nákladovými druhy v prodaných výkonech. Výstup modelu tvoří matice, jejíž sloupce udávají nákladové druhy alokované ve finálních výkonech. Hodnoty této matice vzniknou transformací původních vstupů (prvotní náklady v družích na činnosti) v závislosti na složitosti kombinací výměn výkonů (a rozpočtené režie) jednotlivých činností dané účetní jednotky v příslušném období.

Ilustrační číselný příklad (vlastní zpracování v návaznosti na Janhuba (1976)):

Předpokládejme, že jednotka členění ve finančním účetnictví náklady podle druhu a jejich druhovou skladbu sleduje účetně rovněž podle činností (útvary). Jedná se o jednotku výrobce, který uskutečňuje dva rozdílné výkony (Q a F) v útvarech V1 a V2. Útvar V2 poskytuje malou část své produkce útvaru V1. Společným režijním útvarem je Administrativa (Adm), jejíž náklady jsou v každém období – arbitrárně – rozvrhovány mezi V1 a V2 v poměru 6:4.

Tab. 1 **Produkce Q a F za období ve hmotných měrných jednotkách**

	V1	V2	Adm	dokončeno	celkem	prodej	tržby
V1	3	0	0	90	93	85	1 700
V2	19	2	0	116	137	100	1 000
Adm	0,6	0,4	0	0	1		

Zdroj: vlastní zpracování.

Pozn.: hodnoty v diagonále tvoří v tomto příkladu destrukční vzorky pro zkoušky kvality.

Tab. 2 **Náklady podle druhu a útvaru za období (matice D):**

Nákladový druh	V1	V2	Adm	Celkem
Spotřeba materiálu	114	227	15	356
Spotřeba služeb	92	15	19	126
Spotřeba energie	88	132	24	244
Mzdy (+ pojistné)	194	205	389	788
Odpisy	380	391	67	838
Celkem	868	970	514	2 352

Zdroj: vlastní zpracování.

Podle údajů nákladového účetnictví tvoří vlastní náklady vyrobených zásob, které přibyly na konci období na sklad, 115,42 pro Q a 272,80 pro F. Při celkových nákladech 2 352 po zmenšení (odečtení přírůstku zásoby na skladě) o 388,22 jsou náklady na prodanou produkci celkem 1 963,78. Porovnáním s dosaženými tržbami ve výši 2 700 dospějeme k výslednému zisku před zdaněním ve výši **736,22**.

Úkolem aplikace strukturního modelu je vyčíslit celkové náklady na oba prodané výkony ve skladbě jednotlivých nákladových druhů, s přihlédnutím ke kooperaci útvarů V1 a V2 se současným započítáním správní režie.

Model propočteme v několika krocích. Nejprve je třeba stanovit tzv. technické koeficienty objemů produkce a předání výkonů (včetně rozpočtené režie). Při uvažované jednotkové celkové produkci každého útvaru bude matice

$$K = \begin{pmatrix} 0,032 & 0 & 0 \\ 0,138 & 0,0145 & 0 \\ 0,6 & 0,4 & 0 \end{pmatrix}$$

Ústřední přepočtení hodnot celého modelu se děje prostřednictvím matice tzv. komplexních koeficientů, což je inverzní matice k rozdílu $\mathbf{E} - \mathbf{K}$ (\mathbf{E} je jednotková matice). Komplexní koeficienty spotřeby zahrnují veškerou kooperaci.

$$\mathbf{E} - \mathbf{K} = \begin{pmatrix} 0,967 & 0 & 0 \\ -0,138 & 0,985 & 0 \\ -0,6 & -0,400 & 1 \end{pmatrix} \quad (\mathbf{E} - \mathbf{K})^{-1} = \begin{pmatrix} 1,033 & 0 & 0 \\ 0,145 & 1,014 & 0 \\ 0,678 & 0,405 & 1 \end{pmatrix}$$

Původní (vstupní) skladba nákladových druhů v útvarech (matice \mathbf{D} , prvotní náklady) se vynásobí zprava maticí komplexních koeficientů a výsledná matice \mathbf{N}^+ uvádí celkové (prvotní i druhotné) náklady útvarů.

$$\mathbf{N}^+ = \begin{pmatrix} 160,98 & 236,45 & 15,00 \\ 110,13 & 22,93 & 19,00 \\ 126,40 & 143,69 & 24,00 \\ 494,08 & 365,94 & 389,00 \\ 494,96 & 423,98 & 67,00 \end{pmatrix}$$

Vzhledem k tomu, že matice \mathbf{N}^+ obsahuje jak prvotní, tak druhotné náklady (z kooperace a přiřazení režie), avšak nejsou v ní zahrnuty související redukcce (vnitropodnikové výnosy na bázi skutečných nákladů předání a přiřazené režie), musíme v dalším kroku provést korekci o tyto veličiny. Korekční koeficienty naplňují matici \mathbf{K}^- , která vzniká násobením matice \mathbf{N}^+ zprava diagonální maticí $^{-}\mathbf{K}$, která má v diagonále záporný celkový výkon příslušného útvaru a ostatní prvky jsou vesměs nuly.

$$^{-}\mathbf{K} = \begin{pmatrix} -0,0332 & 0 & 0 \\ 0 & -0,1532 & 0 \\ 0 & 0 & -1 \end{pmatrix} \quad \mathbf{K}^- = \begin{pmatrix} -5,19 & -36,24 & -15,00 \\ -3,55 & -3,51 & -19,00 \\ -4,07 & -22,02 & -24,00 \\ -15,93 & -56,09 & -389,00 \\ -15,96 & -64,09 & -67,00 \end{pmatrix}$$

Celkové náklady útvarů se zahrnutím korekce v jednotlivých nákladových druzích, vztaženo k dokončeným výkonům uvádí Tabulka 3 ($\mathbf{D} + \mathbf{N}^+ * ^{-}\mathbf{K}$).

Tab. 3 Výsledné zahrnutí nákladových druhů v prodaných výkonech

Nákladový druh	produkt Q	produkt F	celkem	zm. stavu	ve výsledku
Spotř. materiálu	155,79	200,21	356,00	-67,47	288,53
Spotřeba služeb	106,58	19,42	126,00	-14,41	111,59
Spotřeba energie	122,33	121,67	244,00	-124,81	663,19
Mzdy (+ pojistné)	478,15	309,85	788,00	-138,16	699,84
Odpisy	479,00	359,00	838,00	-138,16	699,84
Celkem	1 341,85	1 010,15	2 352,00	-388,24	1 963,76

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkový výsledek hospodaření je tedy v zásadě shodný s údaji na počátku, hrubý zisk před zdaněním ve výchozí výši **736,24**.

Aplikací výpočtů ve strukturním modelu máme „navíc“ k dispozici informaci o objemu *jednotlivých nákladových druhů* snížených o změnu stavu „per partes“. Takto strukturovaná informace lépe vyhoví požadavkům finanční analýzy při konstrukci ukazatelů nákladovosti a poměrování nákladů materiálových, mzdových, na energii atd. s dosaženými výnosy (Küting a Weber, 2009), protože výnosy jsou spjaty s prodanými výkony a (ve smyslu předchozích výpočtů) propočtem upravené náklady rovněž tak.

4 Závěr

Při dobře nastavených funkcích software by v současných technických možnostech IT/ICT určitě neměl být problém získat z konkrétního účetního systému informace o nákladech v jakékoliv struktuře (druh i účel souběžně plus další hlediska členění nákladů, které přesahují finanční účetnictví směrem k manažerskému (nákladovému) účetnictví – např. náklady sledované podle místa vzniku a odpovědnosti, náklady v závislosti na objemu produkce (fixní a variabilní) atd.).

K tomuto cíli může vést i využití některých časem již prakticky ověřených strukturně-modelových propočtů. Zároveň jsou takové modely vhodné pro účely oceňování zásob vlastní výroby (vektorově) ve skladbě nákladových druhů. Naplnění příslušných modelů je ve velké míře závislé na dobrém fungování manažerského účetnictví, resp. té jeho části, která se označuje jako „nákladové účetnictví“ a také na zjišťování naturálních veličin v potřebném rozsahu. Nabízí se rovněž otázka, zda finanční a manažerské účetnictví jsou dvě na sebe navazující části jednoho celku, anebo dva v zásadě oddělené a samostatné celky sloužící při shodné informační základně – hospodářské činnosti jednotky – odlišným potřebám. Zdá se, že správnější je názor, který oba účetní okruhy bere jako dvě úzce spolupracující části jednoho celku.

Literatura

BÁČA, J., a kol., 1989. *Účetnictví v průmyslovém podniku*. Praha: SNTL/ALFA.

BORKOWSKY, R., 1946. *Die Bilanztheorien und ihre wirtschaftlichen Grundlagen*. Zürich: Schulthess.

GRIGA, M., KRAULEIDEIS, R., 2013. *Bilanz erstellen und lesen*. Weinheim: Wiley.

JANHUBA, M., 1976. *Kalkulace a maticová algebra*. Rožnov pod Radhoštěm: Tesla Rožnov pod Radhoštěm.

KOVANICOVÁ, D., 2009. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon.

KUBEŠA, J., 1936. *Bilanční theorie*. Praha: Čsl. obchodní akademie.

KÜTING, K., WEBER, C.-P., 2009. *Die Bilanzanalyse*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

LECHNER, K., EGGER, A., SCHAUER, R., 2005. *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. Wien: Linde.

RIAHI-BELKAOUI, A., 2004. *Accounting Theory*. Cornwall: Thomson.

SCHMALENBACH, E., 1947. *Dynamische Bilanz. I. Teil*. Hamburg: W. Dorn.

Theoretical approaches to the presentation of expenses in the income statement

Miloslav Janhuba – Jaroslava Janhubová

Abstract:

This paper highlights the essence of ensuring revenue and expenses comparability in the income statement, with an emphasis on their factual dimension. The problem relates mainly to the presentation of costs type composition when they are necessarily adjusted for changes in the inventory of own production. The image of the cost type composition in the existence of an aggregate item “change in inventory” is somewhat deviating from the actual range of cost types that are related to the outputs sold. Correction would be possible using input-output structural model approaches centered on the valuation problem. Appropriate application requires close synergy between financial and managerial accounting, and the detection of some of the non-accounting variables.

Keywords: Income; Costs; Expenses; Revenue; Cost type; Structural cost model.

JEL Classification: M41.