

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ – OBSAH A PŘEKŁAD

COMPREHENSIVE INCOME – CONTENT AND TRANSLATION

Enikő Lőrinczová, Marta Stárová

Anotace:

Příspěvek objasňuje obsahovou náplň pojmu „výsledek hospodaření“ vyplývající ze znalostí principů a postupů českého i mezinárodního účetnictví. Poukazuje na některé rozdíly ve způsobu výpočtu výsledku hospodaření v obou systémech a nutnosti komplexního přístupu k analyzovaným skutečnostem.

Klíčová slova:

Výsledek hospodaření; náklady; výnosy; přínosy; újmy; výkaz zisku a ztráty.

Annotation:

Contribution brings out content of term “comprehensive income” resulting from knowledge of principles and procedures of Czech and International accounting. It shows up some differences in comprehensive income computing process in both systems and necessity of composite approach of analysed matters.

Key words:

Comprehensive income; profit/loss; costs, expenses; revenues; gains, losses; income statement (profit/loss account).

ÚVOD

Postupující globalizace obchodu a rozvoj mezinárodního kapitálového trhu vyvolávají potřebu sestavování účetních výkazů podle jednotných pravidel tak, aby uživatelé mohli porozumět jejich obsahu. Vystává tedy potřeba nadnárodních účetních norem, které by byly platné uvnitř určitého společenství států a lépe, aby byly platné a uznávané celosvětově. Nástrojem harmonizace ročních účetních výkazů velkých a středních kapitálových společností a seskupení podniků v rámci Evropské unie je **čtvrtá a sedmá direktiva Účetního kodex EU**. Potřebě celosvětových standardů nejlépe vyhovují Mezinárodní účetní standardy (IAS) resp. **Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS)**, vydávané Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASC) v Londýně resp. **Výborem pro mezinárodní standardy finančního výkaznictví**.

Česká republika na základě direktiv EU vypracovala **České účetní standardy**. Nelze však říci, že by česká národní regulace účetnictví byla zcela harmonizována z IAS/IFRS. Příčinou se jeví fakt, že direktivy EU čerpaly při svém vzniku nejen z IAS/IFRS, ale i z nejpropracovanějšího nadnárodního systému regulace účetnictví z **Amerických všeobecně uznávaných principů (US GAAP)** a že si i nadále česká legislativa zachovala některé specifické národní rysy vycházející z vžitých tradic.

CÍL A METODIKA

Cílem příspěvku je rozbor obsahové náplně „Výsledku hospodaření“ vykazovaném ve výsledovce sestavované dle české národní legislativy a dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Příspěvek má za úkol vysvětlit pojem „Comprehensive income“ a poukázat na některé rozdíly ve stanovení výsledku hospodaření v obou systémech.

Úvodní slovo stručně nastiňuje problematiku harmonizace národních účetních systémů. Následuje výklad struktury a obsahu „Výsledku hospodaření“ vykazovaného ve výsledovce dle platné české legislativy s důrazem na členění výkazů podle jednotlivých druhů nákladů a výnosů. V části věnované „Úplnému výsledku hospodaření - Comprehensive income“ je vysvětlena podstata a obsah tohoto ukazatele používaného v mezinárodním účetnictví s odkazy na jednotlivé odlišnosti a paralely s českou legislativou.

Příspěvek byl vypracován na základě studia uvedené literatury a na základě poznatků z odborných seminářů k danému tématu.

VLASTNÍ ROZBOR

Struktura a obsah výsledku hospodaření

Český výkaz zisku a ztráty – výsledovka - má vertikální formu s druhovým členěním nákladů a výnosů, která umožňuje (v souladu s požadavky 4. direktivy EU) zjišťovat výsledek hospodaření po stupních. Dává možnost sledovat výsledek odděleně za provozní, finanční a mimořádnou činnost. Součet výsledku za provozní a finanční činnost dává *výsledek hospodaření za běžnou činnost*, zbytek tvoří *výsledek hospodaření za mimořádnou činnost*, oba výsledky se zdaňují daní z příjmů. Oba tyto výsledky dávají *zdaněný hospodářský výsledek za účetní období*, tedy disponibilní výsledek hospodaření, který bude rozdělen v následujícím účetním období.

Rozhodující část **Výsledku hospodaření z provozní činnosti** pochází ze základních, opakujících se činností podniku. Charakteristickým rysem takových transakcí je skutečnost, že vystupují jednak jako náklady (spotřeba aktiv, vznik závazků), jednak jako výnosy, které umožňují ve formě tržeb reprodukci nákladů. Mezi náklady a výnosy existuje reciproční vztah, který umožňuje jejich souměřitelnost. Patří k nim i nepravdělně probíhající náklady a výnosy jako je například prodej dlouhodobého majetku či aktivace materiálu, zboží a služeb.

V rámci provozní činnosti však vznikají i takové operace, u nichž chybí reciproční vztah a které se projevují pouze jednostranně: buď jen jako náklad – jako snížení hospodářského výsledku (např. odpis pohledávky při trvalém upuštění od jejího vymáhání, poplatky z prodlení, ale i poskytnuté dary) nebo jen jako výnos – jako zvýšení hospodářského výsledku (např. přijaté smluvní pokuty, přijaté sankce ze smluvních pokut apod.). Tyto transakce probíhají obvykle nepravdělně. [2] V českém výkaznictví upravují provozní výnosy i změny stavu vlastních zásob. Jejich ocenění vlastními náklady se sledují ve vnitropodnikovém účetnictví, odkud se přejímá do účetnictví finančního.

Zjednodušeně lze říci, že výsledek hospodaření z provozní činnosti sestává z několika dílčích výsledků:

- *výsledek z prodeje zboží* (obchodní marže);
tržby z prodeje zboží se porovnávají s pořizovací cenou prodávaného zboží
- *výsledek z prodeje vlastních výrobků a služeb*;
tržby z prodeje vlastních zásob a služeb, změny stavu vlastních zásob a aktivace snížené o výrobní spotřebu, osobní náklady, odpisy a o daně a poplatky
- *výsledek z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu*
od tržeb z prodeje dlouhodobého majetku se odečítá zůstatková cena majetku, oproti tržbám z prodeje majetku stojí jeho účetní hodnota

- ostatní

tvorba a zúčtování rezerv a opravných položek souvisejících z provozní činnosti ostatní provozní náklady a výnosy

Výsledek hospodaření z finanční činnosti odráží ekonomický prospěch z rozhodnutí souvisejících se zvoleným způsobem financování podniku a s jeho finančními operacemi. Najdeme zde jak položky souměřitelné (tržby z prodeje cenných papírů a vkladů poměřované s náklady na jejich pořízení), tak (převážně) náklady či výnosy jednostranné (přijaté úroky, kursové ztráty, placené úroky, kursové zisky, výnosy z dlouhodobého a krátkodobého finančního majetku).[2]

Výsledek hospodaření mimořádný vyplývá z mimořádných událostí, které se vyskytují nahodile či jsou neobvyklé např. škody na majetku v důsledku živelných pohrom, výjimečné změny ve způsobu ocenění majetku. Náklady a výnosy transakcí jsou zčásti souměřitelné (např. škody a k nim náležející nárok na náhradu), zčásti jednostranné) např. přebytky majetku).

Comprehensive income (Úplný výsledek hospodaření)

Mezinárodní účetní standardy povolují **výkaz zisku a ztráty** členěný jak podle druhů (druhovou výsledovku), tak podle účelu (účelovou výsledovku).

V druhové výsledovce jsou náklady agregovány závislosti na jejich povaze (například odpisy, přepravní náklady, mzdy a platy, náklady na reklamu) a nejsou přerozdělovány podle různých druhů funkcí podniku. [1]

IAS/IFRS výslovně uvádějí, že změna stavu hotových výrobků a nedokončené výroby v průběhu výroby znamená úpravu výrobních nákladů. Praxe zavedená v České republice, kdy je zvýšení hotových výrobků a nedokončené výroby chápáno jako výnos, je tedy v rozporu s Mezinárodními účetními standardy.

Účelová výsledovka klasifikuje náklady podle jejich funkce jako náklady na prodej (výrobků, zboží, služeb), odbytové náklady a administrativní (správní) aktivity. Toto vykazování často poskytuje uživatelům více informací než klasifikace nákladů podle druhů, avšak alokace nákladů podle funkcí může být subjektivní a vyžaduje náležité posouzení. [1]

Typ výsledovky podle si Mezinárodních účetních standardů volí společnost sama v závislosti na historických a odvětvových faktorech a na typu organizace. Volba by měla padnout na typ, který věrněji vykazuje prvky výkonnosti podniku. Zvolí-li společnost účelovou výsledovku, musí některé informace, pro vypracování budoucího cash flow, dodatečně zveřejnit, zejména informaci o odpisech a osobních nákladech.

Comprehensive income – je vlastně úplný výsledek hospodaření, který porovnává výnosy (revenues), přínosy či zisky (gains), náklady (expenses) a újmy či ztráty (losses). Přitom všechny tyto položky nejsou vždy součástí výkazu zisku a ztrát, jak je to zvykem v českém účetnictví.

Přínosy (gains) a újmy (losses) nejsou vázány výhradně na výsledovku; v závislosti na povaze transakce mohou být zaznamenány a vykázány přímo ve vlastním kapitálu, aniž projdou výsledovkou. Přínosy (resp. Újmy) jsou zvýšením (resp. snížením) vlastního kapitálu vyplývajícím z okrajových transakcí podniku vyjma těch transakcí, které představují výnosy

(náklady) a vyjma vkladů vlastníků (rozdělení vlastníků). Přínosy a újmy se vyznačují následujícími charakteristikami:

- jsou výsledkem periferních transakcí a okolností, jež jsou pod podnikovou kontrolou (jež podnik ovládá, řídí)
- mohou být klasifikovány podle původu (podle jejich příčinného zdroje) nebo jako provozní a neprovozní

Příkladem těchto položek mohou být: okrajové transakce ve vztahu k jiným osobám, např. prodej obchodovatelných cenných papírů, prodej nepotřebného vybavení, nebo transakce s jinou osobou, vyplývající z pohybu aktiv nebo závazků bez protihodnoty, např. dary, výhra soudního sporu, krádeže, soudní poplatky, nebo transakce plynoucí z držby aktiv nebo závazků, zatímco jejich ocenění se mění, např. změny hodnoty zásob, změny tržních cen obchodovatelných cenných papírů, změny devizového kursů, nebo transakce plynoucí z přírodních událostí, jako jsou povodně, zemětřesení.

Úplný výsledek představuje změnu ve vlastním kapitálu podniku během daného období, vyvolanou transakcemi a jinými událostmi jiného než vlastnického původu. Zahrnuje veškeré změny ve vlastním kapitálu během období, vyjma těch, které vyplývají z vkladů vlastníků a z rozdělování majetku vlastníků. Je to běžný hospodářský výsledek plus nerealizované zisky a ztráty, které se do něžného hospodářského výsledku nezahrnují [4]

Comprehensive income se skládá z těchto komponentů:

- 1) Nerealizované zisky a ztráty z investic klasifikované jako na prodej (unrealized gains and losses on available-for-sale investments).
- 2) Nerealizované zisky a ztráty z derivátů označené jako hedge peněžních toků (unrealized gains and losses on derivate instruments used to hedge cash flows)
- 3) Zisky a ztráty z převodu investic v cizích měnách (unrealized foreign currency gains and losses).
- 4) Zisky a ztráty z úprav minimálních závazků, které vyplývají z důchodového pojištění zaměstnanců (unrealized gains and losses from minimum pension liability adjustments). [4]

Úplný výsledek hospodaření (Comprehensive income) není totožný s výsledkem hospodaření zjišťovaným ve výsledovce. (podle mezinárodně uznávaných standardů – IAS/IFRS nebo US GAAP). Nově se požaduje, aby byly položkově vykázány veškeré výnosy, náklady, přínosy a újmy daného období, bez ohledu na to, zda způsobily změnu vlastního kapitálu prostřednictvím výsledovky či přímo. Toho se dosahuje buď tak, že se k výsledovce připojí přehled o těch přínosech a újmách, které způsobily změny ve vlastním kapitálu přímo (aniž ovlivnily výsledek za účetní období), nebo tak, že se vyhotoví samostatný výkaz o úplném výsledku hospodaření.

Comprehensive income se smí vykazovat jako součást výsledovky, jako součást výkazu změn v kapitálu nebo jako samostatný výkaz.

Kumulované výdělký (Retained earnings) představují celkovou výši zisků/ztrát, jež podnik dosáhl za celou dobu své existence – ovšem po odečtení té výše zisku, která byla rozdělena mimo podnik (formou přiznaných dividend, podílů na zisku, atd.) Tato položka se obvykle dělí na dvě subpoložky:

- na část, která byla rozdělena do účelových rezervních fondů, tato část se nazývá Rozdělené kumulované výdělký (Appropriated retained earnings)

- na zbývající část, která nebyla uvnitř podniku účelově rozdělena a kterou lze tudíž volně použít, tato část se označuje jako Nerozdělené kumulované výděvky (Unappropriated retained earnings).

V rozvaze ČR by první podložce odpovídala položka *Fondy ze zisku* (zahrnující jak fondy tvořené ze zákona, tak fondy statutární a ostatní). Druhé podpoložce by v české rozvaze odpovídala položka *Výsledek hospodaření minulých let*, ovšem s jednou významnou výhradou. V rozvaze ČR se zisk/ztráta za poslední vykazované období uvádí na samostatné řádce Výsledek hospodaření běžného účetního období, zatímco kumulované výděvky jsou již zvýšeny o tu částku zisku běžného období, která nebyla rozdělena mimo podnik (resp. jsou již sníženy o vykázanou ztrátu běžného období). To je důvodem, proč podniky obvykle sestavují ještě výkaz kumulovaných výdělků, kde uvádějí:

Kumulované výděvky k počátku účetního období
 +/- čistý zisk/ztráta za účetní období
 - přiznané dividendy/podíly na zisku
 = kumulované výděvky ke konci účetního období

DISKUSE A ZÁVĚR

Výstupy z účetnictví v podobě účetních výkazů (případně příloh) slouží jako podklad rozhodovacích procesů uživatelům výkazů. Účetnictví slouží manažerům firmy, ale i dalším subjektům; obchodním partnerům, věřitelům, investorům. Základem správného rozhodování je porozumění obsahu výkazů a jejich správná interpretace. Navzdory probíhajícímu úsilí o harmonizaci účetnictví přetrvávají v jednotlivých zemích rozdíly v aplikaci obecných účetních zásad. Odlišná národní pravidla pro oceňování aktiv a závazků ztěžují pochopení a správnou interpretaci účetních výkazů. I když česká účetní legislativa učinila značný pokrok směrem ke sladění metod, principů a zásad s mezinárodními, ke správné interpretaci výsledku hospodaření podniku je vždy potřeba provést jeho podrobnou analýzu.

LITERATURA

1. Bokšová, J. a kol. *Účetnictví II.*, Institut svazu účetních, a.s., Praha 2004, ISBN 80-86716-08-2
2. Kovanicová, D. a Kovanic, P. *Poklady skryté v účetnictví*, Díl I *Jak porozumět účetním výkazům*, Bova Polygon, Praha 2001, ISBN 80-7273-047-9
3. Lörinczová, E. *Accounting*, Česká zemědělská univerzita v Praze, Praha 2006
4. Mládek, R. *Světové účetnictví*, Linde Praha 2002, ISBN 80-7201-307-6
5. Žárová, M. *Terminologie finančního účetnictví a výkaznictví v angličtině*, studijní materiál k odbornému semináři, Praha, červen 2005
6. Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC) *Mezinárodní účetní standardy*, HZ Praha, spol. s r.o., Praha 2000, ISBN 80-238-2029-X

Kontakt:

Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D., Ing. Marta Stárová
 Česká zemědělská univerzita Praha, Provozně ekonomická fakulta, Katedra obchodu a financí
 Lamýcká 129, 165 21 Praha 6 – Suchbátka
 Tel.: +420 224382373, +420 224382371