Výnosy – shody a rozdíly normativních textů

Miloslav Janhuba[*]

1. Co je třeba rozumět „normativními texty“

Pro účetnictví a účetní výkaznictví vytvářejí regulativní rámce nejrůznější zákony, nařízení, předpisy, vyhlášky, standardy a vzory, a to nejen v rámci národního prostředí českého, ale rovněž v zahraničí. Aby bylo možné obecně zakotvit výsledky výzkumu informačního přínosu ustanovení, která jsou obsahem těchto regulačních norem, vybral jsem pro ně zobecňující označení (které není zcela originální) využitelné ve všech souvislostech obsahových, ale i formálních vazeb: normativní texty.

V tomto pojednání (a doufám i v širší použitelnost v budoucnu) se tedy normativními texty rozumí celek ustanovení obsažených jak v českých právních předpisech, tak v bilančních směrnicích EU (speciálně ve čtvrté směrnici, dále jen „4. směrnice EU“), Mezinárodních účetních standardech IASC (dále jen „IAS“) i amerických Standardech finančního účetnictví FASB (dále jen „US GAAP“).

2. Rozdílnost pojmů „tržba“, „výnos“, „důchod“, „zisk“, „příjem“

Stěžejní kategorií, která představuje pro korektní vyčíslení výsledku hospodářského období zcela nezbytnou složku, jsou účetní výnosy. Normativní texty nerozumí vždy pojmem „výnos“ zcela totožnou podnikohospodářskou událost (jev), a proto se zejména při překladech z anglických a zčásti německých norem může stát, že obsah pojmu „výnos“ v konkrétním kontextu značně kolísá.

Je zcela nezbytné zaujmout hned od počátku velmi zdrženlivé stanovisko k používání odlišných pojmů (a tím i kategorií) na místě výnosů.

Chceme-li definovat výnosy v rovině účetní teorie, vycházíme (pro jejich širší vymezení) z přírůstkového pojetí a návazně (pro užší vymezení) z ekvivalenčního pojetí.

Přírůstkové pojetí výnosů je vhodné (jako podmínka nutná pro vznik výnosu) ve všech situacích, kdy máme rozhodnout o tom, zda výnos nastal ve vykazovaném účetním období, nebo ne, a to nejen výnos na základě prodeje vlastních výkonů (zboží, výrobků nebo služeb), ale i výnos pocházející z jakéhokoliv jiného přírůstku čistých aktiv podniku, který nebyl způsoben vkladem vlastníků.

Ekvivalenční pojetí výnosů se orientuje prakticky výhradně na vznik tržeb, tj. té součásti podnikových výnosů, které představují řádnou hodnotu (fair value) ekvivalentu za prodané výkony podniku.

V některých normativních textech (především IAS) je obecnější přístup ekvivalenčního pojetí výnosů zúžen na problematiku *ocenění* (ve fair value); avšak toto pojetí respektuje zplna požadavek uznání výnosu jen v situaci, kdy výkon podniku byl na trhu prodán

[*] Doc. Ing. Miloslav Janhuba, CSc., je docentem na Katedře finančního účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

a (ve většině případů tzv. momentů realizace výkonu) předán (zaslán) kupujícímu. Obdržený nebo očekávaný ekvivalent (náhrada) za takto postoupené výkony je tržbou (v něm. r Erlös, na rozdíl od r Ertrag – výnos). Tržba náleží do výnosů, ale je vymezena úžeji jako specifická podoba výnosů právě za prodané výkony. Tržba ovšem představuje pro většinu výdělkových hospodářství hlavní (často jedinou) složku výnosů.

IAS vymezuje výnos (revenue) v duchu přírůstkového pojetí, to znamená, že by podle standardů v zásadě byl přípustný i výnos, nepředstavující náhradu za prodané výkony daného období, ale vytvořený jiným zvýšením čistých aktiv, které nezpůsobil vklad vlastníků. V konkrétních případech IAS je ovšem takováto podoba výnosu eliminována a zařazena do jiné rámcové kategorie znamenající růst podnikového užitku, do důchodu (income). Podle IAS tvoří důchod jak výnosy, tak také přínosy, např. ze zvýšení hodnoty podnikového majetku (holding gain).

Pro otázky související s uznáváním výnosů, tedy podnikohospodářsky pozitivně působících jevů, může být snad okrajová úvaha nad možným projevem negativně působících jevů jakým je třeba znehodnocení podnikového majetku (loss). Ale máme-li správně vymezit cílovou veličinu výsledku, nemůžeme ani tyto negativně působící jevy v dané souvislosti pominout.

Výsledek hospodaření podniku za dané období je účetně vyčíslován na základě poměření docílených výnosů a té části nákladů (vsázka – costs), které byly v daném období vynaloženy právě jen na dosažení předmětných výnosů. Podle konečným způsobem oceněných objemů výnosů a nákladů je výsledkem buďzisk (výnosy byly vyšší než k nim příslušející výsledkové náklady), anebo ztráta (výnosy byly nižší než k nim příslušející výsledkové náklady). Charakterizuje to podstatu postupu, jíž účetnictví výsledek v daném období vyčísluje, a která se nazývá „zásada shody" (angl. matching principle). Proto je pro pochopení funkce výnosů za dané období v podnikovém hospodářství nezbytné ve většině případů je posuzovat spolu s příslušnými (výsledkovými) náklady.

Teoretický přístup k nákladům není předmětem tohoto pojednání, omezíme se proto jen na skutečnosti, které osvětlují právě podnikohospodářskou funkci výnosu.

Vzhledem k tomu, že americká (ale i evropská kontinentální) účetní tradice pracuje při vyčíslování výsledku hospodaření za dané období na spojitě rostoucí (akruální) bázi, aplikujíc přitom abstraktní finanční proudy spotřeby (náklady) a reprodukce (výnosy), nikoli však konkrétní peněžní proudy pozitivní (příjem) a negativní (výdej), má kategorie „příjem" v těchto souvislostech váhu veličiny, která ovlivňuje nikoliv výsledek hospodaření daného období, ale podnikem generovaný celkový peněžní tok. Shledávám proto svého druhu nešťastným, používá-li se při odvození výsledku v některých pramenech zcela vážně míněná komparace „příjmů" s „náklady", na místě „výnosů" s „náklady". Není to jen nešvar české odborné ekonomické literatury, ale tento konfúzní pojmový aparát používají i někteří renomovaní ekonomičtí odborníci v zahraničí.[1]

1 Srv. Lee, T.: *Income and Value Measurement.* dotisk 3. vydání, London, International Thomson Business Press, 1996.

3. Vykazování výsledku a výnosy v něm podle normativních textů – shody

Zjišťujeme-li hospodářský výsledek za dané období, provozujeme s veličinami „výnosy“ a „náklady“ vlastně velmi magické úkony. Zamysleli jsme se někdy důkladněji nad tím, proč vlastně jsou výnosy a náklady tak důležité, proč to všechno „bez nich nejde"?

Odpověďnám může dát vývoj pojetí soustav účtů (účtových systémů), ale hlavně vývoj pojetí výsledku hospodaření jako takového: Původně účtoval dávný kupec o jednotlivých obchodních případech vždy od počátku až do konce, tedy od nákupu (a zaplacení penězi) příslušného zboží až do jeho prodeje (a přijetí peněz) včetně termínovaných obchodů, takže po definitivním ukončení případu mohl být bez problému vyčíslen skutečný zisk (ztráta) v penězích, o něž bylo přijato více než bylo vydáno (případně obráceně).

I v dnešním světě zůstávají účetnictví pro vyčíslení skutečného zisku v podstatě stejné metodické nástroje. Tím je rovněž dán základ neustálého vypořádávání se s problémem: jak dojít dnes, tedy vlastně „nazpět“ od neznámé budoucnosti, v níž leží okamžik definitivního ukončení všech transakcí, tedy i existence podniku samého, a kdy teprve může být bez problému vyčíslen tzv. totální zisk (ztráta) v penězích[2], každoročně nějakým – pokud možno objektivním – způsobem ke stanovení velikosti zisku (ztráty) za uplynulé období. Zcela korektní výsledek jsme schopni objektivně vyčíslit v penězích teprve až v momentu, kdy jsou již všechny abstraktní finanční toky (tj. náklady a výnosy) přeměněny na příjmy a výdaje peněz. Takové vyčíslení by ovšem z celé řady důvodů přišlo pozdě: především pro vlastníky, ale i pro další skupiny uživatelů údajů z účetnictví. Pro ně je objektivní fakt nynější existence (a předpoklad jeho dalšího trvání) nezbytným atributem podniku, do kterého by jinak nebyli ochotni vložit ani haléř.

Účetnictví se proto musí vypořádat i s takovou „maličkostí“, jakou je neustále uskutečňované pokusné dělení nepřetržitě se odvíjejícího a v době, kdy podnik existuje, nepřetržitě trvajícího (tedy v čase spojitého) množení i ubývání „těla“ podniku. Proč je pro toto dělení lepší vycházet nikoliv z evidovaných peněžních příjmů a z výdajů peněz, ale z učiněné (definitivní) spotřeby (u výsledkových nákladů) a z prodeje produkce výkonů (u výnosů)?

Např. podnik A byl založen s vkladem 160,–, existoval tři roky, během nichž nebyly vlastníkům vypláceny podíly na zisku, a po vypořádání pohledávek a dluhů na konci jeho existence zůstal likvidační přebytek 305,7 v penězích. Vypočtení „totálního výsledku“ v tomto případě není obtížné: –160+305,7 = 145,7. Ale jak tímto výsledkem podělit jednotlivé roky hospodaření? Existuje pochopitelně více cest jak čistě početně teoreticky výsledek celé doby existence podniku rozdělit „zpětně" na jednotlivé hospodářské roky. Můžeme např. uvedený výsledek rozdělit na všechna období rovnoměrně. Postupem času však přednost získalo rozdělování podle uskutečněných obratů (prodej výkonů) jakožto objektivního měřítka „zásluhy“ jednotlivých roků o dosažený výsledek. Údaje o obratu jsou vcelku snadno a dobře vyčíslitelné v obecných měrových veličinách (počet kWh, kusů, tun, hl aj.) a cena za jednotku těchto výkonů je fixována smlouvou s kupujícím. Lze tedy poměrně nenáročným početním postupem vždy zjistit velikost tržeb v daném období za příslušné množství prodaných výkonů. Toto zatímní vyčíslení obratu veličinou „tržby“ je pro nás jen prvním přiblížením k celkovému výsledku daného období. Budeme dál předpo-

2 Totální zisk/ztráta je konečný přebytek/schodek peněžních prostředků po úplném ukončení existence daného podniku, neboli výsledek všech uskutečněných výdajů a příjmů peněz za celou dobu trvání podniku; k totálnímu zisku se přičítá i uskutečněná výplata podílů na zisku v jednotlivých hospodářských letech. Zásada kongruence (Schmalenbach, Rieger) požaduje, aby se dílčí výsledky hospodaření jednotlivých období v souhrnu rovnaly právě totálnímu zisku/ztrátě.

kládat, že se nárokované příjmy peněz z tržeb (výnosy) opravdu stanou příjmy v penězích. Pak pro co největší přiblížení se k podílu na celkovém výsledku musíme s příslušně vymezenými výnosy porovnat i určitou výši celkových peněžních výdajů. Ale znovu je tu potíž: peněžní výdaje každého jednotlivého období objektivně z velké části nebo vůbec nesouvisí se spotřebou výrobních činitelů v prodaných výkonech. Musíme tedy pro toto porovnání použít veličinu obdobně abstraktní jako nárokované příjmy, ale ve své podstatě „opačného" charakteru. Takovou veličinou jsou náklady (započitatelné uskutečněné výdaje, nebo závazek uskutečnění výdajů peněz).

Rozdělujeme tak neznámý totální výsledek podniku (za celou dobu jeho existence) mezi jednotlivé hospodářské roky předem v podobě známých a vypočitatelných částek nárokovaných příjmů (výnosy) snížených o známé a vyčíslitelné částky započitatelných výdajů, závazků k peněžní úhradě (náklady, přesněji výsledkové náklady).

Jak u výnosů tak u nákladů počítáme s peněžními částkami, které mají „akruální" podobu – vzniknou (vzrostou, budou pocházet z) v důsledku nárokovaného příjmu či závazku platit v penězích.

Pracujeme s výnosy a náklady, poměřujeme jejich velikost za uzavíraný hospodářský rok a zjišťujeme tak užitek nebo škodu, která v podobě zisku nebo ztráty v daném roce nastala.

Vraťme se však k základnímu úkolu: Jak chápat výnos (výdělek, tržbu, těžbu, prospěch): Prof. Wilhelm Rieger, bezděčný tvůrce nominalistické „školy" pojímání účetních výkazů (především bilance majetkové), uvádí, že „výnos je časově rozlišený příjem" a chápe ho jako anticipované zvýšení podnikových aktiv (přičemž ona anticipace může být relativně krátkodobá – příjem peněz nebo jiných aktiv v čase kratším než do konce hospodářského roku – nebo relativně dlouhodobá – příjem v čase delším, případně rozložený i na víc hospodářských roků). Na základě objektivní existence časového úseku, který odděluje účtování o výnosu, a účtování o příslušném příjmu, požaduje nominalista Rieger v této souvislosti diskontování velikosti všech bilančních pohledávek (a bilančních dluhů v souvislosti s náklady – časově rozlišenými výdaji peněz) k okamžiku sestavování výkazu pro nominálně přesné vyčíslení výsledku. Sám Rieger „věrnost" nebo „korektnost" jakéhokoliv ročního výsledku v účetnictví vůbec nepřipouští, uznává pouze možnost „ex post" rozdělit eventuální totální zisk zpětně na všechny předchozí hospodářské roky existence podniku rovnoměrně.

V zásadě shodně s Riegerem charakterizuje účetní teorie výnos v *přírůstkovém pojetí* jako „zvýšení čistých aktiv po vyloučení vkladů vlastníků". V tomto pojetí jde o důsledkové chápání výnosu, tedy pro jeho účetní zachycení apriori není požadován „akruální" přístup.

Výstižnější je definice výnosu podávaná IAS (v Mezinárodním účetním standardu 18 – Výnosy). Zde uplatněný požadavek vzniku výnosu *na základě běžných podnikových činností* (tj. procesu poskytování výkonů, pro něž byl podnik zřízen) vylučuje přiřadit k výnosům i takové užitky, které s běžnými činnostmi nesouvisí, tedy zhodnocení / znehodnocení aktiv v důsledku cenových změn nebo změn cenové hladiny (inflace) v příslušném hospodářství (gains/losses).

Americké standardy (US GAAP) vyhodnocují jako výnos každý „přítok platebních prostředků z majetkových hodnot, nebo ze zániku závazků, během hospodářského roku za dodávky nebo vytvoření zboží, poskytnutí služeb nebo jiných činností, které náležejí k pokračujícím podstatným nebo ústředním obchodním činnostem podniku."[3]

3 Citováno podle FASB *Financial Accounting Research System*, CD-ROM 2001.

Např. ale v německých normativní textech výnos vůbec není definován. V souvislostech lze jen nepřímo odvodit, co se výnosem rozumí, resp. co se za výnos ve velmi širokém pojetí označuje – „všechny oceněné přírůstky majetku během účetního období“[4].

Pro objektivní odvození výsledku v daném období hospodaření jsou však významné jen takové výnosy, které do daného období hospodářsky patří (podnik si je „zasloužil"). Pro (akruální) účetnictví podniku je rozhodující právě to, zda v příslušném období došlo k prodeji podnikových výkonů, neboť ‚uskutečnění prodeje' rovná se ‚dosažení výnosu'. Ale nastal prodej v tom okamžiku, když jsme objednaný výkon pro zákazníka vyrobili? Když jsme ho odeslali na příslušnou smluvenou adresu spolu s fakturou? Když jsme za to dostali zaplaceno? Nebo ještě později? Všechny uvedené okamžiky patří do skupiny možných „momentů realizace výkonů", ačkoliv v hospodářském životě z praktických důvodů převládá použití okamžiku odeslání výkonů a současná fakturace (nebo přijetí peněz v prodeji v maloobchodě)[5].

Vycházejme nadále z toho, že rozhodnutí o výnosu v daném období bylo již učiněno, třeba v souladu s uskutečněním fakturace výkonů odběrateli. Pro vyčíslení výsledku hospodaření daného období je nyní důležité rozhodnutí o výši nákladů, které v daném období budou spolu s výnosy výsledek vytvářet. Velmi obecně můžeme jako náklad (působící na výsledek, expense) charakterizovat každé „snížení čistých aktiv podniku za uplynulé období po vyloučení výběrů vlastníků“. Od této charakteristiky se odlišuje charakteristika „vsázky“ (costs): účelová a účelná spotřeba výrobních činitelů v procesu vzniku výkonů. Uskutečnění vsázky tudíž nemusí nutně znamenat, že se rovněž změní výše hospodářského výsledku za období. S tímto rozlišením souvisí i odpověďha další otázky: Mají se do výpočtu výsledku zahrnout všechny výrobní činitele, které podnik v daném období spotřeboval? Má se do tohoto kvanta započíst jenom něco (aby výsledný zisk byl co nejvyšší) a zbytek někam schovat (zrušit, vyhodit do odpadu)? Rozhodnutí je podmíněno použitou soustavou (systémem) účtů: ve světě vedle sebe existuje řada soustav (systémů) účtů, které se významně liší právě způsobem zaznamenávání proudových veličin nákladů a výnosů a jejich „přivádění“ do hospodářského výsledku. Budeme-li (jak je to obvyklé) svoje účetnictví zpracovávat v soustavě účtů aktiv a pasiv rozvahy rovnocenně doplňovaných samostatnou řadou proudových (tokových) účtů pro náklady a výnosy, můžeme náklady zachycovat v libovolné vyhovující struktuře (druh, účel, místo vzniku, odpovědnost...) nebo jejich kombinaci.

Ve finále hospodářského roku pro vyčíslení výsledku pak musíme mít jasno, zda chceme (musíme, můžeme) použít metodu s „plnými náklady“, anebo metodu s „náklady na obrat“. Oba přístupy k vyčíslování výsledku připouští platné evropské účetní normy, připouštějí je rovněž IAS. Podle US GAAP je možno použít pouze metodu s „náklady na obrat“. Obě metody jsou cestami naplnění „principu shody“ (matching principle), který zajišťuje korektní postup vyčíslení výsledku jak co do časového začlenění, tak také co do vzájemné věcné vazby uplatněných výnosů a nákladů.

V zásadě platí, že oběma uvedenými postupy docílíme (v oblasti provozní) číselně stejného výsledku. Rozdíl je v informaci o struktuře veličin, vytvářejících zisk/ztrátu: zatímco při metodě s „náklady na obrat“ budou výsledek vytvářet tržby dosažené za prodané výkony po odečtení nákladů, které tyto a jen tyto prodané výkony vyvolaly, budou při meto-

4 Citováno podle Hayn, S. –Waldersee, G. G. von: *IAS/US-GAAP/HGB im Vergleich.* Stuttgart, Poeschel, 2000.

5 V obecné rovině lze uvažovat celkem o pěti okamžicích, kdy dochází k realizaci výkonů: 1. během dokončování výkonu, 2. po dokončení výkonu, 3. předáním výkonu odběrateli a fakturací, 4. zaplacením za dodávku a 5. v okamžiku, který nastal ve smluvené lhůtě po zaplacení, nevyskytla-li se přesně smluvně definovaná okolnost. Pro hospodářskou praxi převážně platí moment č. 3, v některých případech dlouhodobých smluv také moment č. 1.

dě s „plnými náklady“ výsledek vytvářet výkony podniku vytvořené za celé uzavírané období, oceněné jednak trhem (prodáno), jednak vlastní cenou výkonů daného období neprodaných (aktivováno), po odečtení nákladů vyvolaných činností podniku za celé uzavírané období. Máme tak u metody s „náklady na obrat“ informaci o skladbě výnosů a nákladů *realizovaných* výkonů, u metody s „plnými náklady“ informaci o skladbě výnosů a nákladů v období *vyprodukovaných* výkonů.

Obě výše popsané metody vyčíslení výsledku se ovšem v odborném povědomí ztotožňují ani ne tak s obrazem budprodukce, anebo realizace výkonů, jako spíš s uplatněným tříděním nákladů, které podle velmi rozšířené představy jedině uplatnění jedné nebo druhé metody podmiňuje. A tak je metoda „s plnými náklady“ ztotožňována s účtováním *o nákladových druzích* ve finančním účetnictví a metoda „s náklady na obrat“ s účtováním *o účelové skladbě nákladů* ve finančním účetnictví podniku. To je ovšem zavádějící. Výsledek hospodaření můžeme (v provozní části) vyčíslovat při použití metody s „náklady na obrat“ a nákladovými druhy ve finančním účetnictví, stejně tak při použití metody „s plnými náklady“ a účelovou skladbou nákladů ve finančním účetnictví. Problém je v současnosti spíš v tom, že v kontinentální Evropě je ve finančním účetnictví převažující tradiční použití evidence nákladů podle druhů, aplikace metody „s plnými náklady“ a uživatelé očekávají informace o skladbě vyprodukovaného výsledku. Je to dáno z velké části ovlivněním výkladu i praxe účetního zjišťování výsledku v Evropě prof. Schmalenbachem ve dvacátých až čtyřicátých letech XX. století, neboť „klasická“ skladba výsledku podle Schmalenbacha odpovídá právě metodě „s plnými náklady“.

4. Rozdíly v pojetí výnosů a jejich významnost v normativních textech

Vymezení výnosů v bilančních směrnicích EU

V oddílu 5 Čtvrté směrnice Rady EU jsou stanoveny závazné vzory pro sestavení výkazu „výsledovka“. Tyto vzory jsou čtyři (dále jen „V1“, „V2“, „V3“, „V4“) a respektují možnosti sestavovat výsledovku v účtové podobě (horizontální), nebo v podobě odpočtu (vertikální), a to jak metodou „plné náklady“ (při upřednostnění druhové sklady nákladů), tak metodou „náklady na obrat“ (při upřednostňování účelové skladby nákladů).

Vymezení výnosů se omezuje na taxativní výčet výnosových položek, které ve výsledovce (toho kterého vzoru) mají být uváděny:

V1

1. tržby
2. **změna stavu zásob výrobků a nedokončených výrobků**
3. **aktivace výkonů vlastní výroby**
4. jiné provozní výnosy

.....

8. jiné provozní výnosy
9. výnosy z účastí
10. výnosy z jiných finančních investic a půjček
11. jiné úroky a podobné výnosy
12. úpravy ocenění (mohou být výnosové i nákladové)

.....

16. mimořádné výnosy

Podle vzoru V1 se tedy do výnosů zařazují rovněž účetně-technické položky (**tučně** tištěno) pro „neutralizaci“ vlivu nákladů na výkony vlastní výroby, pokud nebyly v daném období skutečně realizovány, anebo byly realizovány, ale výroba se uskutečnila v předchozích obdobích.

V2 (jedná se o horizontální formu výkazu v účtové podobě, na levé straně jsou náklady v příslušné struktuře, vpravo výnosy, *zde pravá strana – Výnosy*)

1. tržby
2. zvýšení stavu zásob výrobků a nedokončených výrobků
3. aktivace výkonů vlastní výroby
4. jiné provozní výnosy
5. výnosy z účastí
6. výnosy z jiných finančních investic a půjček
7. jiné úroky a podobné výnosy
.....
8. mimořádné výnosy

Podle vzoru V2 se do výnosů zařazují *pouze* účetně-technické položky „neutralizace“ nákladů aktivovaných výkonů vlastní výroby (tj. těch, které nebyly realizovány, **tučně** vytištěno).

V3
1. tržby
.....
2. jiné provozní výnosy
3. výnosy z účastí
4. výnosy z jiných finančních investic a půjček
5. úroky a podobné výnosy
6. úpravy ocenění aktiv (mohou být výnosové i nákladové)
.....
14. mimořádné výnosy

V4 (jedná se o horizontální formu výkazu v účtové podobě, na levé straně jsou náklady v příslušné struktuře, vpravo výnosy, zde *pravá strana – Výnosy*)

1. tržby
2. jiné provozní výnosy
3. výnosy z účastí
4. výnosy z jiných finančních investic a půjček
5. jiné úroky a podobné výnosy z cenných papírů
.....
7. mimořádné výnosy

Ve vzorech V3 a V4 jsou součástí výnosů výhradně položky, které představují řádnou hodnotu ekvivalentů za prodané výkony v daném období.

Určitého zpřesnění se ve 4. směrnici EU dostalo obsahu výnosové položky „tržby“ (čistý obrat), kdy je ve článku 28 uvedeno: „Čistý obrat sestává z částek pocházejících z prodeje výrobků a poskytování služeb spadajících mezi běžné činnosti společnosti, po odečtení prodejních rabatů, DPH a ostatních daní spojených s obratem.“[6]

6 Báča, J. (ed.): *Bilanční direktivy Evropské unie.* 1. vydání, Praha, VŠE, 1999, str. 25.

Všimneme si nyní jedné z konkrétních aplikací ustanovení 4. směrnice EU, a sice ustanovení Rakouského HGB o rozčlenění výsledovky při použití způsobu „náklady na obrat". Pro správné chápání obsahu pojmu „výnosy" ve 4. směrnici EU považuji za významné zahrnutí pozic 4a) a 4b), dále pozic 24. až 26.:[7]

1. tržby z obratu
2. náklady výkonů k docílení tržeb použitých
3. hrubý výsledek z obratu
4. ostatní provozní výnosy
   a) výnosy ze snížení stavu dlouhodobých aktiv nebo přípisy k nim s výjimkou finančních investic
   b) výnosy z rozpouštění rezerv
   c) ostatní

.....

7. výnosy z účastí, v tom z dceřiných podniků
8. výnosy z ostatních cenných papírů a zápůjček při finančních investicích, v tom z dceřiných podniků
9. ostatní úroky a podobné výnosy, v tom z dceřiných podniků
10. výnosy z prodeje cenných papírů oběžného majetku a přípisy k nim

.....

20. mimořádné výnosy
24. rozpouštění nezdaněných rezervních fondů
25. rozpouštění kapitálových fondů
26. rozpouštění fondů ze zisku

V intencích evropského práva – pokud se dotýká vykazování výsledku – můžeme tedy v normativních textech najít pod výnosy *především* tržby z prodeje výkonů (včetně služeb nebo přiznání práv k používání podnikových aktiv třetí stranou a tržeb za prodej dlouhodobých aktiv včetně jejich vlastního zhodnocení vyjádřeného přípisy[8]), avšak *současně také* výtěžky, které nemají charakter tržeb, ale představují jak účetní vyjádření úprav dříve vykázaných výsledkových nákladů (včetně dotace nezdaňovaných rezervních fondů), tak také použití dříve dosažených zisků.

Výnosy podle IAS

Mezinárodní účetní standardy určují výnos jako obecně používanou kategorii společnou pro všechny IAS na základě kombinace teoretického přírůstkového i ekvivalečního pojetí výnosu. Koncepční rámec IAS vymezuje důchod podniku (income), který tvoří jednak výnosy (revenue), jednak výnosové zisky (gains). Jde o „zvýšení ekonomických užitků v průběhu účetního období formou nabytí aktiv či zvýšení jejich hodnoty, anebo snížení závazků, jehož důsledkem je takové zvýšení vlastního kapitálu, které nesouvisí s jeho zvýšením na základě příspěvků vlastníků."[9] Výnosy jsou podle IAS „hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s pří-

7 *Die Rechnungslegungsbestimmungen des Handelsgesetzbuches in der Fassung des EU – Gesellschaftsrechtsänderugsgesetzes 1996 und des Art V Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1997.* In Egger, A. – Samer, H.: *Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch: Erstellung und Analyse, 1. díl.* 6. vydání, Wien, Linde, 1999, s. 728.

8 „Přípisy" (e Zuschreibung) představují účetní vyjádření zvýšení hodnoty dlouhodobého aktiva v návaznosti na vývoj jeho aktuální nabývací ceny, formálně účetně jde o opak odpisů dlouhodobých aktiv.

9 *Mezinárodní účetní standardy 2000.* 1. vydání českého překladu, Praha, HZ, 2000, s. 403.

spěvky vlastníků. … Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty.“[10]

Pro identifikaci transakce určuje standard rozhodující znaky, které ve vymezených okolnostech musí být splněny pro to, aby nastal výnos. Jedná se o okolnosti, které musí transakci nutně charakterizovat, dále pak o okolnosti, které svědčí pro specifický typ výnosu.

Ve standardu č. 18 jsou podrobně charakterizovány okolnosti vzniku výnosu při prodeji zboží, poskytnutí služeb, speciálně pak při postoupení práv na užití vlastních aktiv třetím stranám na základě nároku na úrok, licenční poplatky a nebo na dividendu.

Výnos v těchto okolnostech nutně charakterizuje

a) pravděpodobnost, že ekonomické užitky transakce do podniku poplynou,

b) částka transakce může být spolehlivě oceněna.

Z předchozího plyne, že Mezinárodní účetní standardy se vymezením výnosu v základním textu Standardu č. 18 zabývají poměrně široce a neponechávají podniku, který v jejich intencích sestavuje příslušnou závěrku, takřka žádný „manévrovací prostor“. I když jsou v řadě případů okolnosti vzniku výnosu v souladu s IAS č. 18 jasné a zřetelné, může docházet k některým nejasnostem, zejména pak v souvislosti s úplatným převodem práv k užití podnikového aktiva. Proto Mezinárodní účetní standard č. 18 upravuje v Dodatku některé speciální případy vzniku výnosu a specifikuje okolnosti, za nichž může být transakce vyhodnocena jako výnosová. O tom, že v této na první pohled nesložité problematice mohou (záměrně nebo nechtěně) nastat určité komplikující okolnosti, svědčí rovněž vydání SIC 31 v roce 2001, dotýkající se vyhodnocení výnosů při barterových transakcích spojených s poskytováním propagačních služeb.

Okolnosti, které musí být splněny pro vyhodnocení příslušné transakce jako výnosové, jsou standardem dány **u prodeje zboží** (1) takto:

- na kupujícího byla převedena významná rizika a odměny spojené s vlastnictvím zboží;
- prodávající nepokračuje v organizaci oběhu, ani v kontrole již prodaného zboží;
- výnos je možno spolehlivě vyčíslit (ve sjednané tržní ceně, případně v řádné hodnotě (*fair value*) předmětného zboží;
- peníze již byly přijaty, anebo je vysoce pravděpodobné, že vzniklá pohledávka bude uhrazena;
- výlohy (expenses) související s transakcí, lze spolehlivě vyčíslit.

Obdobně, **u poskytování služeb** (2) jsou okolnosti vyhodnocení příslušné transakce jako výnosové dány standardem takto:

Spolehlivé odhadnutí výsledku:

- výnos je možno spolehlivě vyčíslit
- peníze již byly přijaty, anebo je vysoce pravděpodobné, že vzniklá pohledávka bude uhrazena;

10 Ibid., s. 405 a 406; pojem „reálná hodnota“, kterým je celý český překlad Mezinárodních účetních standardů IASC bohužel kontaminován, ani vzdáleně nevystihuje obsah originálního pojmu „fair value“; za odpovídající vyjádření originálního pojmu v češtině považuji termín „řádná hodnota“ – pozn. aut.

- ke dni vykázání takového výnosu je možné spolehlivě **stanovit stupeň dokončení transakce;**
- lze spolehlivě vyčíslit výsledkové náklady (expenses) související s již dokončenou částí transakce a zároveň takové náklady na její kompletní ukončení.

Stanovení stupně dokončení:

- individuálním rozborem (survey), nebo v procentech rozpracovanosti transakce, nebo
- v podílu dosud vynaložených nákladů k pravděpodobným celkovým nákladům transakce.

Nelze-li výsledek spolehlivě odhadnout, smí podnik jako výnos vykázat jen rozsah výsledkových nákladů, který bude zákazníkem uhrazen. Není-li možné ani toto, nelze vykázat zisk.

Pokud jde o výnos v podobě **úroků, licenčních poplatků, dividend a tantiém** (3), musí být jisté, že:

- vzniklá pohledávka bude uhrazena;
- výnos je možno spolehlivě vyčíslit.

U úroků platí vyčíslení jejich výše na poměrné časové bázi (rovnoměrně) s ohledem na efektivní výnos aktiva. V případě dělení úroku (výplata úroku dospělého před dnem koupě aktiva, které úrok přináší, byla povinnou stranou odložena) na část před koupí a po koupi je výnosem jen úrok po koupi aktiva.

U licenčních poplatků a tantiém (royalties) se předpokládá jejich postupná dospělost v čase podle základu příslušné smlouvy.

Nárokované (resp. již přijaté) dividendy jsou výnosem v okamžiku vzniku nároku na jejich výplatu.

Pokud se jakákoliv část nároku na příjem (ze zaúčtované pohledávky) stane nedobytnou, je podle IAS 18 zapotřebí ji zachytit jako náklad, nikoliv jako snížení výnosu.

Zvláštní případy (1)

Zákazník zboží skutečně zakoupil, ale dodávka tohoto zboží se uskuteční později – výnos v okamžiku přechodu právního vlastnictví, pokud se dodávka určitě uskuteční, zboží existuje, je označeno a připraveno k dodání, platit se bude obvyklým způsobem a **zákazník přesně určil, proč se dodávka odkládá.**

Zákazník zakoupil (případně převzal) zboží, nejsou však splněny další podmínky kompletace dodávky:

- kontrola a instalace zakoupeného zboží u zákazníka – výnos po přijetí dodávky zákazníkem, bezprostředně však jen tehdy, když je instalace jednoduchou záležitostí, nebo kontrola má charakter šetření kvality zboží pro určení konečné ceny;
- uplynutí lhůty, po kterou má zákazník na základě smlouvy právo zboží vrátit – výnos až po dodávce a uplynutí lhůty pro odmítnutí zákazníkem;
- kupující zboží jménem prodávajícího prodává dál – konsignace – výnos v okamžiku prodeje třetí straně;

- zboží je dodáno „až do domu“ proti hotovému placení při dodávce – výnos při přijetí úhrady;
- prodej na splátky s dodávkou po zaplacení určité části kupní ceny – výnos po dodávce; lze vykázat v obvyklých (vyzkoušených) situacích vykázat rovněž v okamžiku přijetí akontace, jestliže zboží existuje, je označeno a připraveno k dodání;
- objednané zboží bylo zčásti (nebo celé) zaplaceno, ale teprve se bude opatřovat – výnos až v okamžiku dodávky zákazníkovi;
- prodej s dohodou o zpětném odkupu – výnos jen v případě, že jde o skutečný převod vlastnických práv a rizik, výnos nemusel vzniknout, nutno podrobně analyzovat podmínky;
- prodej distributorům, dealerům atd. – výnos po převodu vlastnických práv a rizik, jde-li o prodej zástupcům, postupuje se jako u konsignace;
- předplatné časopisů aj. publikací – náklad titulu se pravidelně opakuje ve stejném rozsahu – výnosy rovnoměrně s časem; náklad titulu je nepravidelný nebo v různé hodnotě – výnos podle poměru hodnoty dodávky k hodnotě celkového předplatného;
- prodej na splátky s okamžitou dodávkou – výnos je určen jako NPV úhrad bez úroků v momentu uskutečnění prodeje; úrokový výnos zvlášť podle dospělosti (NPV specifikovanou úrokovou sazbou);
- prodej nemovitostí – výnos převodem právního titulu; komplikace při dílčích převodech právních titulů se řeší poměrným vykázáním výnosu, s ohledem na platební disciplínu zákazníka.

Zvláštní případy (2)

- Instalační poplatky, nejsou-li součástí prodejní ceny zboží – výnos podle stupně dokončení instalace.
- Servisní poplatky, zahrnuté v prodejní ceně, pokud jsou samostatně vyčíslitelné – výnos teprve v případě uskutečnění servisních služeb (nebo uživatelské podpory u prodeje SW).
- Provize za reklamu – výnos po zveřejnění produktu v médiích.
- Provize pojišťovacímu makléři – výnos k okamžiku začátku nebo obnovení příslušné pojistné smlouvy. Odlišná situace nastane tehdy, když se makléřská firma zavázala k dalším službám v době trvání pojistné smlouvy: výnos bude vykázán podle dospělosti v čase účinnosti smlouvy.
- Odměny za finanční služby – nutno rozlišovat, zda jde o nedílnou součást efektivního výnosu příslušného finančního nástroje, zda jde o další poskytnuté služby nebo za významný úkon v souvislosti s příslušným finančním nástrojem. Rozlišuje se základní odměna, odměna za poskytnutí příslibu poskytnutí půjčky, poplatky za správu půjčky, provize za přidělení akcií, poplatky za sjednání půjčky, za sjednání syndikované půjčky).
- Vstupné – výnos se vykáže při konání události. V případě předplatného vstupného se postupuje jako u (1) předplatné časopisů.

- Školné – výnos se vykáže rovnoměrně v průběhu konání výuky.
- Zápisné, vstupní a členské poplatky – výnos podle povahy poskytnutých služeb. Výnos v prvé řadě zaplacením poplatku, na který se již neváží další poskytované služby, jinak podle času, povahy a rozsahu poskytovaných služeb (užitků).
- Koncesní poplatky – jde především o franšízy, rozlišuje se úplnost výkonů zahrnutých do koncese a výnosy se vykazují v závislosti na skutečně poskytnutých službách a výkonech.
- Poplatky za vývoj software na zakázku – výnos podle stupně dokončení vývoje.

Zvláštní případy (3)

Licenční poplatky a tantiémy – především se jedná o výnosy z užití obchodních značek, patentů, software, autorských práv k hudebním dílům, nahrávkám a filmům – výnosy budou vykázány z praktických důvodů nejčastěji rovnoměrně v čase platnosti smlouvy o užití aktiva. Nutno rozlišovat časově omezenou smlouvu o užití aktiva na jedné straně a časově neomezený prodej práva užívat aktivum.

V US GAAP je tato kategorie charakterizována jednak v souladu s čistě bilančním chápáním výsledovky v USA výhradně jako zdroj, jednak v souladu s vymezením běžné (nepřerušovaně pokračující) činnosti firmy výhradně jako ekvivalent úplatně postoupených výkonů zákazníkovi[11].

Skladba výsledovky v USA je dána výhradním použitím metody s „náklady na obrat“, takže příslušný výkaz obsahuje tyto položky těžeb (v tzv. single-step podobě):

Čisté tržby
Přijaté úroky a dividendy
Zisk při prodeji dlouhodobých aktiv

V širších souvislostech zjišťování výsledku hospodářského období (s výjimkou uvedenou zde a v poznámce) se dá konstatovat, že funkce výnosů je v US GAAP i v IAS v zásadě shodná.

Výnosy v českých normativních textech

Zákon o účetnictví výnosy podrobněji nespecifikuje, tzn. v jeho textu jde o samozřejmou a „dříve nějak“ vymezenou kategorii, která je součástí předmětu účetnictví.

Podobně se až do roku 2002 chovaly rovněž další, podzákonné normy v ČR. V současnosti lze pozitivně ohodnotit určitý významový posun, který představuje dikce vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro podnikatelské účetní jednotky vedoucí podvojné účetnictví. V této vyhlášce je již jednoznačně stanoveno, že vypořádání rezerv a opravných položek se vyúčtuje v nákladech, tj. proti předchozí úpravě je aplikován *netto postup*, čímž je omezen rozsah transakcí, které se objevovaly v účetní závěrce jako součást výnosů. Přestože jde v dané souvislosti o „první vlaštovku“,

11 Velmi zřetelně tato dvě omezení charakterizuje etymologicky přesný překlad pojmu „revenue“, který doslova odpovídá českému „vrátilo se“, neboli ve starší odborné účetní literatuře frekventovanému pojmu „výtěžek“. Účetnictví USA, které je jednořadové, tj. v prvním stupni klasifikace zná pouze stavové účty aktiv a pasiv, počítá výnosy a přínosy jako zdroje (pasiva), výlohy a újmy jako užití (aktiva). Nemůže proto přijmout Schmalenbachovo „výnos nyní, náklad později“, případně „náklad nyní, výnos později“, a počítat tak do objemu výnosů třeba aktivaci výkonů. Struktura výsledku v USA je vytvořena mimo rámec účetnictví přehledem o výtěžku sníženým v daném období o všechny právě související výlohy (expenses) a újmy (losses).

protože jednoznačný obsah účetní kategorie „výnosy“ v českých normativních textech dosud chybí, jedná se o pramen zkreslení, které ve výše naznačených souvislostech hraje rozhodující roli zejména při určování některých specifických součástí výsledku hospodářského období. Zdá se však, že ani hospodářská praxe, ani odborná veřejnost (nemluvě o příslušném legislativně inicializačním místě) tento trvající nedostatek českých normativních textů nepociťují.

Nepřímo můžeme usoudit na takové chápání výnosů v českých normativních textech, jaké je blízké 4. směrnici EU, resp. v širších souvislostech evropské kontinentální účetní tradici. Součástí výnosů, tedy příslušných položek výsledovky (metoda „plné náklady“ při použití druhového členění výsledkových nákladů) již nejsou *veškeré* pozice reprezentující účetně-technické operace „neutralizace“ zvýšení zásob vlastní produkce na skladě a účetně-technické operace „rozpouštění“ zůstatků nevyužitých a na vrub nákladů v minulých obdobích vytvořených rezerv.

Závěr

Normativní texty regulující oblast účetnictví, resp. účetního výkaznictví v zemích EU, v rovině US GAAP a v Mezinárodních účetních standardech uvádějí pro vykazující jednotky – pokud se jedná o výnosy – v zásadě stejně vymezenou podnikohospodářskou kategorii, nezbytnou pro korektní odvození výsledku hospodářského období: přírůstek podnikových čistých aktiv, který není vytvořen vkladem vlastníků. Specifické problémy, které vyplývají z širšího pojímání výnosů (výtěžku) zejména na evropském kontinentu ve srovnání s tradicí anglo-americkou, jsou řešitelné případ od případu bližším uvedením *příčiny* vykazované výnosové pozice (např. rozpuštění rezervy, aktivace dlouhodobých aktiv vlastní produkce, přírůstek výkonů v daném období vyrobených na sklad).

Relevantní informaci pro uživatele poskytuje vykázání *všech složek* vytvářejících v daném období zisk podniku: tržby za prodané výkony, všechna zhodnocení majetku firmy, který dosud nebyl prodán (gains, rovněž všechna obdobně působící znehodnocení – losses), která plynou z pohybu cen konkrétních aktiv, a konečně zhodnocení (znehodnocení) aktiv a pasiv vykazující jednotky způsobená obecným pohybem cenové hladiny v dané národní ekonomice (ze změn kupní síly měny vykazování). Stejně jako zahrnutí a ocenění výsledkových nákladů (expenses) do příslušných veličin při odvozování výsledku je podstatné korektní zahrnutí (a ocenění v řádné hodnotě) *všech* složek těžeb daného období. Struktura vykázaného výsledku nemá být pro uživatele zkreslena zahrnováním takových položek, které netvoří výsledkové náklady daného období, ani položek, které nejsou v daném období uskutečněnými těžbami.

Literatura

[1] BÁČA, J.: *Bilanční směrnice Evropské unie.* Praha, VŠE, 1999.

[2] BORN, K.: *Rechnungslegung nach IAS, US GAAP und HGB im Vergleich.* Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag, 1999.

[3] EGGER, A. – SAMER, H.: *Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch.* 6. vydání, Wien, Linde, 1999.

[4] HAUCK, W.: *Bilanztheorien.* 1. díl, Bühl-Baden, Konkordia, 1934.

[5] HAYN, S. – WALDERSEE, G. G. von: *IAS/US GAAP/HGB im Vergleich.* Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag, 2000.

[6] JANHUBA, M.: *Účetnictví (úvod do teorie).* Praha, VŠE, 1998.

[7] JANHUBA, M.: *IAS 18 – Výnosy.* In: *Mezinárodní účetní standardy a česká účetní legislativa.* sborník 3. ročníku konference, Praha, VŠE, 2000, s. 135–138.

[8] JANHUBA, M.: *Výnosy (Zamyšlení nad IAS 18).* Účetnictví 2003, roč. 38, č. 2, s. 66–68.

[9] KUBEŠA, J.: *Bilanční teorie. Sbírka pojednání ze soukromé ekonomiky. Svazek 4*, Praha, ČSl obchodní akademie, 1936.

[10] LEE, T.: *Income and Value Measurement.* dotisk 3. vydání, London, International Thomson Business Press, 1994.

[11] *Mezinárodní účetní standardy 2000.* Praha, HZ, 2000.

[12] MLÁDEK, R.*: Světové účetnictví, US GAAP.* 2. vydání, Praha, Linde, 2002.

[13] SCHMALENBACH, E.: *Dynamische Bilanz.* 8. vydání, Köln, Industrie und Handelsverlag W. Dorn, 1947.

[14] SCHROEDER, R. G. – CLARK, M. – MCCULLERS, L. D.: *Accounting Theory (Text and Readings).* 4. vydání, New York, John Wiley&Sons, 1991.

Shrnutí

Příspěvek je zaměřen na některé základní problémy vymezení mikroekonomické (a účetní) kategorie "výnosy", na shody a rozdíly v tomto vymezení v rámci normativních textů, které upravují vznik komplexu účetních výkazů, především pak výsledovku (výkaz zisku a ztráty). Normativními texty tohoto typu jsou v příspěvku chápány především Směrnice Rady EU, Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS, Standardy finančního účetnictví USA (FAS) a český zákon o účetnictví. Teoreticky jsou srovnávány funkce výnosů (a jejich přesné vymezení) ve specifických případech vzniku výsledku: operační zisk, realizovatelná úspora nákladů (majetkové zhodnocení držených aktiv) a realizovaná úspora nákladů (majetkové zhodnocení prodaných aktiv a výkonů). V příspěvku je poukázáno na nezbytnost jednoznačného vymezení účetní kategorie „výnosy" v českém právu, zejména v textech upravujících přípravu a předkládání účetních výkazů.

Klíčová slova: výnosy, výsledovka, směrnice EU, mezinárodní účetní standardy, US GAAP

Summary

This exposition focused to some basic problems by definition of the microeconomic (and accounting) category „revenue", of its congruence and differences in canonic texts (law act, instruction, directive etc.), which regulate a complex of accounting performances, in the first place, income statements. As canonic texts was make use of directives EU, International Accounting Standards, Financial Accounting Standards in USA and Czech law. Theoretically compared are the functions of revenue (and its precise definition) by isolating of multifarious types of income: operating profit, realizable cost saving, realized cost saving and realized capital gains. The process of revenue recognition in some complicated situations is minutely described mainly in International Accounting Standard No. 18

– Appendix. Next highlighted is any logically uncompromising accounting category ‘revenue’ necessity in Czech canonic texts for financial statements preparation and disclosure.

Key words: revenues, income statement, EU directives, international accounting standards, US GAAP

JEL classification: M41