

Poznámky k inovovaným přístupům Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k výnosům[#]

(Diskuse k článku: Wüstemann, Jorg – Kierzek, Stefanie: *Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences*. Accounting in Europe, 2005, roč. 3, č. 2, s. 69-106.)

Miloslav Janhuba^{*}

Autoři se zabývají aktuální tematikou procesu uskutečňování¹ nového přístupu k vymezení výnosů podle IAS. Roky 2004 a 2005 předešly odborné veřejnosti v této souvislosti velmi zásadní změnu (úpravu) přístupu standardizované účetní závěrky ke kategorii „výnos“ jako nezbytné součástí každého účetního zjišťování (odvozování) hospodářského výsledku.

Lze říci, že v předmětné stati (38 stran) autoři velmi podrobně rozebrali problematiku v praxi užitých a osvědčených postupů, stejně jako novou problematiku v podobě navrhované změny. Jsou přitom dostatečně obezřetní při vynášení definitivních soudů, přesto celé vyznění stati (ostatně i její závěry) je namířeno *proti* uskutečnění navrhované změny.

V čem spočívá podstata problému? IAS/IFRS v podobě standardu IAS 18 – Výnos vychází striktně z dosavadního principu *transakčního přístupu* ke vzniku výnosů (a jejich započítání do hospodářského výsledku dané jednotky, podniku), tedy k pojetí, které je postaveno na „uskutečnění“, tj. realizaci výkonů dané jednotky prodejem na trhu. „Inovovaný“ přístup, tvořící základ uvažované revize standardu 18, chce transakční přístup v zásadě zachovat, avšak zásadním způsobem změnit „odečítání“ velikosti dosažených výnosů, totiž odvozovat je od faktu zvýšení objemu čistých aktiv². Zásadním problémem není určení existence výnosu, ale jeho velikosti. V „inovované“ metodice, označované jako „majetkově-závazkový přístup“, se velikost výnosu odvozuje z řádné hodnoty³ přírůstku čistých aktiv, respektující jak celkové zvýšení aktiv (v hodnotě pohledávky), tak případné zvýšení závazků, dluhů, které jsou s příslušnou pohledávkou neoddelitelně spojeny.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Prof. Ing. Miloslav Janhuba, CSc. – profesor; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <mjanhuba@vse.cz>.

¹ Pojem „implementace“ se užívá v poslední době velmi často ve významu „zavádění, uplatňování, použití“. Nesjednocuji se s tímto užitím předmětného výrazu jako doslovného překladu z angličtiny, protože čeština má k dispozici vhodnější výrazy, např. naplňování (sc. ustanovení předpisů). Etymologie v případě anglického originálu musí zcela spolehlivě dojít k latinským kořenům: „implere“ v lat. znamená „naplnit“, „vyplnit“.

² „Čistá aktiva“ se obvykle vymezují jako celkový objem majetku, který je financován (kryt) vlastními zdroji, tedy „aktiva celkem minus závazky celkem“. V teorii, zejména pak v teorii bilancování, jsou čistá aktiva chápána nejen v uvedeném (celkovém) rozsahu, ale rovněž *ve struktuře*, tedy stručně řečeno „přesně ta aktiva nebo jejich části, která jsou financována z vlastních zdrojů“. Tradičně pojímaná rozvaha dovoluje odvodit velikost čistých aktiv v obvyklém smyslu, ale nedovoluje odvodit velikost *struktury* čistých aktiv. Tu lze zjišťovat jen tehdy, jsou-li v účetnictví uplatňovány některé specifické postupy, např. maticový přístup nebo účetní postup „navazování“, který vytvořil J. Činčura (2006).

³ V ČR obsahově chybně označováno jako „reálná hodnota (cena)“.

Příklad: Obchodník prodává jednotku zboží za 12 peněžních jednotek, avšak bere na sebe závazek uhradit případnou garanční opravu prodaného zboží, jejíž úhradu již u servisní firmy smluvně zajistil za paušál 6 jednotek na období. V případě prodeje dvou jednotek zboží a za předpokladu, že se započtení výnosu uskuteční podle stávajících standardních pravidel (daných současnou podobou IAS 18), bude obchodník účtovat jako výnos částku 24. I když platí jeho závazek uhradit servisní firmě paušální poplatek za „pohotovost“ k opravám, výnos je v této situaci tvořen řádnou hodnotou ekvivalentu za prodané výkony, tj. nominálně 24 peněžními jednotkami. Pokud by obchodník postupoval v souladu s navrhovanou úpravou přístupu k dosažení výnosu, účtoval by v daném období výnos jen ve výši 18 peněžních jednotek (tj. po odpočtení závazku plynoucího ze smlouvy se servisní organizací). Výnos je v této situaci tvořen řádnou hodnotou přírůstku čistých aktiv spojených s uskutečněným prodejem (tj. tržba minus hodnota závazku).

Autoři zmíněné statí provedli rozsáhlou analýzu všech souvislostí naplňování pravidel užití IAS/IFRS v evropském měřítku, rovněž se zabývali omezeními a překážkami, které jsou v evropském měřítku plnému užití (rovněž v rovině zákonných norem a předpisů v intencích kontinentálního, tj. převážnou měrou římského práva) komplexu IAS/IFRS. Při rozboru přístupů k vymezení výnosů pro potřeby vykazání⁴ se zabývají základními důsledky aplikace zásady shody⁵ pro (proudový) přístup na bázi nákladů a výnosů stejně jako (stavového) přístupu na bázi aktiv a dluhů (závazků).

Docházejí přitom k závěrům, ostatně pochopitelným v intencích německého právního prostředí, že změna přístupu k vymezení výnosů ve standardizované účetní závěrce není nutná a všechny případné komplikace, které mohou nastat při mnohotvárnosti uskutečňovaných ekonomických transakcí spojených s výnosy, lze účetně vyřešit v rámci stávajících pravidel.

S uvedeným závěrem se nemohu plně ztotožnit, a to z důvodů bilančně-teoretických:

Navrhovaná a diskutovaná změna vyjadřování výnosu je plně kongruentní zásadám bilanční pravdivosti a jasnosti, tak jak jsou na rozvahy majetkové kladeny. Přiznání existence závazku plně spojeného s prodejem výkonu (a tudíž získáním tržby v penězích nebo práva platbu očekávat v pohledávce) v rozvaze majetkové musí vést ke snížení celkového budoucího prospěchu plynoucího ze získaného přírůstku čistých aktiv, bude-li v okamžiku prodeje oceněn ekvivalentem přijaté protihodnoty bez snížení o existující dluh. Je-li oceněn (třeba jen po krátkou dobu, avšak projeví se to ve výkazech) plnou výši ekvivalentu přijaté protihodnoty, není dodržena zásada správného a pravdivého obrazu situace podniku v jeho účtech.⁶ Proto z pozic materialistické bilance (rozvahy majetkové) je plně legitimní požadavek „očistění“ celkové výše výnosu o již přijatý závazek plně s danými výnosy spojený.

Problematika je širší, než by se na první pohled mohlo zdát, posuzujeme-li ji v širším historickém horizontu. Původní chápání „brutto“ pozitivní změny celkového budoucího výsledku hospodaření (výnos), kterou je třeba komparovat s „brutto“ negativní změnou

⁴ Soudě podle publikovaných statí, stále velkou většinou přetrvává jisté nepochopení funkce IAS/IFRS *usměrňovat konečnou podobu a obsah výkazů účetní závěrky*, nikoliv regulovat *proces účtování* jako specifickou činnost zaznamenávající jedinečnou metodou uskutečněné události v hospodářském životě podniku v podobě důsledků těchto událostí na stavy a proudy věcných nositelů ekonomických aktivit podniku.

⁵ V angličtině „matching principle“.

⁶ V angličtině zásada „true and fair view“.

celkového budoucího výsledku (uplatněné náklady) vůbec nevystupovalo z transakčního přístupu, tedy paradigmatu aktivit tvořících výsledek, ale ze statického pojetí konečných důsledků uskutečněných aktivit v podobě ztrát (dnes uplatněné náklady) a zisků (dnes výnosy). Oporu takového chápání měla účtující jednotka právě v rozvaze majetkové, kde se docílené ‚zisky‘ a ‚ztráty‘ zcela konkrétně projevovaly jako (absolutní) úbytky/přírůstky majetku. Stejně jako kdysi se dnes chová výkaz úplného hospodářského výsledku, započítávající veškeré složky dosažené pozitivní (přírůstek) nebo negativní (úbytek) změny podnikové podstaty za období, tedy včetně složek ‚nerealizovaných‘ jako jsou přínosy a újmy z držení majetku⁷ spojené s pohybem cen konkrétní složky aktiv na trzích bez ohledu na to, zda byla příslušná aktiva na trhu zpeněžena nebo nikoliv.

Závěr

Ať již bude v konečném důsledku přijata, anebo odmítnuta, zásadní úprava přístupu k výnosům, vyjádřená dnešní dikcí standardu IAS 18, nezmění to nic na komplikované problematice započítávání výnosů do konkrétního hospodářského období. Komplikace nejsou spojeny s účetním přístupem a zpracovací metodikou události ‚výnos‘ v hospodaření podniku, ale s mnohotvárností hospodářského života a jeho projevů v denní obchodní praxi.

Literatura:

- [1] Činčura, J. (2006): *Možné propojení aktiv a pasiv*. In Míšek, R. – Procházka, D. (eds.): *Sborník 2006 – 7. konference studentů doktorského studia Fakulty financí a účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2006, s. 294-298.
- [2] Wüstemann, J. – Kierzek, S. (2005): *Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences*. Accounting in Europe, 2005, roč. 3, č. 2, s. 69-106.

⁷ V angličtině ‚holding gains and losses‘.

Poznámky k inovovaným přístupům Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k výnosům

Miloslav Janhuba

ABSTRAKT

Obsahem této polemické recenze je navrhovaná zásadní změna pojetí výnosů a jejich započítávání do výsledku příslušného období ve standardech IAS/IFRS. Autoři článku obhajují tezi, že dosavadní, tzv. transakční přístup, k započítávání výnosů ve výsledku hospodaření není nutno měnit. V recenzi jsou uvedeny některé argumenty proti tomuto názoru a jistá obhajoba připravované inovace, kterou dosavadní IAS 18 z více důvodů potřebuje.

Klíčová slova: Započítávání výnosu; Aktivum; Čistá aktiva; Závazek; Proudové účty; Důchod; Zisk/přínos; Ztráta/újma.

Some remarks to innovative approach in Revenue Recognition by International Financial Reporting Standards

ABSTRACT

An International Financial Reporting Standards innovations process and its connections with theoretical fundamentals of balancing in accounting systems is the contents of this critique. Major problematic of new issue of revenue recognition is discussed. The new, so called 'asset-liability approach', is preferred against the opinion of authors of reviewed contribution.

Key words: Revenue recognition; Asset; Net assets; Liability; Temporary accounts; Income; Profit/Gain; Loss.

JEL classification: M41.