

# „Kvalita“ výnosů z provozní činnosti podle české legislativy<sup>#</sup>

Václav Černý\*

## Výnosy podle české účetní legislativy

Článek je zaměřen na vymezení výnosů podle české účetní legislativy (zejména české účetní standardy pro podnikatele) v porovnání s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS (IASB, 2006)<sup>1</sup>. Vymezení podané v Mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS poslouží jako podklad pro porovnání skladby výnosů ve výsledovkách českých podniků (podle národní úpravy účetnictví ČR) a obecného vymezení (dle výše uvedených standardů). Podle mého názoru totiž výsledovky českých podniků (zejména druhové) zahrnují položky, jejichž zařazení je sice v souladu s platnou legislativou ČR, avšak diskutabilní, ne-li přímo v rozporu s definicí podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS. Vzhledem k významu kategorie výnosů jako jedné z nejdůležitějších položek ocenění výstupu aktivit podniku a jejich potřeby pro řízení podniku je nezbytně nutné, aby byly výnosy přesně definovány a vymezeny a do výnosů byly zahrnuty jen ty, které splňují jejich vymezení.

Zajímavé je, že podíváme-li se jak do Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 (tj. pro podnikatele) č. 019 – Náklady a výnosy, tak i do vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška), nenalezneme v nich přesné vymezení výnosů, ale pouhý výčet položek, které patří do výnosů. Český účetní standard 019 odkazuje místo definice výnosů na paragrafy 20 – 38 vyhlášky č. 500/2002.

Výše uvedená vyhláška v příslušných paragrafech však nepodává definici výnosů, ale pouhý jejich výčet. Paragraf 21 této vyhlášky „Výkony“ konstatuje, že do kategorie výkonů (výnosů) patří tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, změnu stavu zásob vlastní výroby, tj. nedokončených výrobků, polotovarů a výrobků, mladých a ostatních zvířat a ostatních skupin (tato položka může mít i zápornou hodnotu) a aktivaci.<sup>2</sup>

Paragraf 27 pak taxativně vyjmenovává položky, které patří do položky „Ostatní provozní výnosy“. Jedná se o smluvní pokuty a poplatky z prodlení, výnosy z postoupení pohledávek a výnosy z odepsaných pohledávek, inventarizační rozdíly, dotace k úhradě nákladů nebo

<sup>#</sup> 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 MSM 6138439903.

\* Ing. Václav Černý, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; <cernyvav@vse.cz>.

<sup>1</sup> V současné době se používá i název IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS, avšak raději je používán původní název Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS, protože inovované standardy zahrnují ještě jak standardy IAS, tak IFRS. Oblast výnosů upravuje IAS č. 18, proto je volen název Mezinárodní účetní standardy.

<sup>2</sup> Aktivace zahrnuje hodnotu aktivovaných nákladů zejména na zásoby a dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností.

k úhradě jiné ekonomické újmy a pojistná plnění, která nejsou uvedena v položce „Mimořádné výnosy“.

Paragraf 29 vymezuje náplň položky „Výnosy z dlouhodobého finančního majetku“. Tato položka obsahuje zejména dividendy, podíly na zisku, úrokové výnosy, u dluhových cenných papírů ve věcné a časové souvislosti, u dluhopisů jejichž úrokový výnos je stanoven rozdílem mezi jmenovitou hodnotou a nižším emisním kursem, rozdíl mezi pořizovací hodnotou a emisním kursem.

Vyhláška kromě výše uvedených výnosů předpokládá ještě úrokové výnosy, ostatní výnosy, kam řadí zejména kursové zisky a nároky na náhradu mak a škod na finančním majetku. Výnosy zahrnují i položku Mimořádné výnosy, kam podle paragrafu 35 vyhlášky patří výnosy z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i výnosy z mimořádných událostí nahodile se vyskytujících.

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy pak stanoví ve čtvrté části nazvané Postupy účtování náplň a souvztažnosti jednotlivých položek výnosů, které již byly vymezeny ve vyhlášce. V šesté části se pak zabývá ČAS 019 zásadami účtování a vykazování a časového rozlišování výnosů a nákladů. Rozdílné v porovnání s Mezinárodními standardy IAS/IFRS je zejména účtování chyb, nesprávností a chybných odhadů proúčtovaných v minulých obdobích podle českých předpisů jako výnos či náklad, kterého se oprava týká v období běžném (blíže Černý, 2006a).

## **Výnosy podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS**

Protože česká účetní legislativa je při vymezení výnosů poněkud skoupá, je vhodné pro obecné vymezení výnosů zvolit Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS. Primárně definici výnosu stanovuje Mezinárodní standard IAS 18 – Výnosy. V úvodní části standardu 18 – „Cíl“ jsou s poukazem na Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky výnosy definovány jako zvýšení ekonomických užitků v průběhu účetního období formou nabytí aktiv či zvýšení jejich hodnoty, anebo snížení závazku, jehož důsledkem je takové zvýšení vlastního kapitálu, které nesouvisí s jeho zvýšením na základě příspěvků vlastníků. Za primární problém považuje standard okamžik vzniku výnosu. Podle tohoto standardu mají být výnosy započteny v okamžiku, kdy existuje vysoká pravděpodobnost, že do účetní jednotky poplynou budoucí ekonomické užitky, které mohou být spolehlivě oceněny. Standard IAS 18 se vztahuje na následující výnosy:

- a) prodej zboží<sup>3</sup>;
- b) poskytování služeb;<sup>4</sup>
- c) užití účetních aktiv jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Zbožím se podle IAS 18 rozumí „účetní jednotkou vyrobené statky určené k prodeji a rovněž statky nakoupené s cílem je prodat jako třeba obchodní zboží zakoupené maloobchodníkem, nebo pozemky a jiný majetek držený pro další prodej“

<sup>4</sup> Poskytováním služeb rozumí Standard IAS 18 „obvykle vykonání sjednaného úkolu v průběhu sjednaného období

<sup>5</sup> Aktiva účetní jednotky používané jinými účetními jednotkami přináší výnosy „v podobě úroku (účtovaného za užití peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo částek dlužných účetní jednotce), licenčních poplatků (účtovaných za použití dlouhodobých aktiv účetní jednotky např. patentů, obchodních známek, autorských práv a počítačového softwaru) a dividend (rozdělení zisků držitelům kapitálových nástrojů poměrně k jimi drženému podílu na konkrétní třídě kapitálu).“

Standard 18 se nezabývá výnosy, kterými se zabývají jiné standardy (přesto splňují definici výnosu podanou v tomto standardu). Jedná se o výnosy:

- a) z leasingových smluv (IAS 17 Leasing),
- b) z dividend plynoucích z investic účtovaných ekvivalenční metodou (IAS 28 Investice do přidružených podniků),
- c) z pojistných smluv u pojišťoven (IFRS 4 Pojistné smlouvy),
- d) ze změn v reálné hodnotě finančních aktiv a finančních závazků nebo jejich vyřazení (IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování),
- e) ze změn v hodnotě jiných krátkodobých aktiv,
- f) z prvotního vykázání a změn reálné hodnoty biologických aktiv vztahujících se k aktivitám v zemědělství (IAS 41 Zemědělství),
- g) z prvotního vykázání zemědělské produkce (IAS 41 Zemědělství) a
- h) z těžby nerostů.

IAS 18 dále podává jinak formulovanou definici výnosů, chápaných jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, jež vznikají běžnými činnostmi účetní jednotky, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků. Výnosy zahrnují pouze hrubé přírůstky ekonomických užitků účetní jednotky, přijaté nebo nárokované, a to na jeho vlastní účet. Výnosy jsou také provize.

Výnosy musí být podle standardu oceněny reálnou hodnotou<sup>6</sup> přijaté nebo nárokované protihodnoty. Částka výnosů je zpravidla určena ve smlouvě mezi stranami. Standard IAS 18 také vykazuje podmínky, za kterých musí být výnos vykázán. V případě výnosů z prodeje zboží se jedná o následující podmínky, které musí být současně splněny:

- a) účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží;
- b) účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím;
- c) částku výnosu lze spolehlivě ocenit;
- d) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky;
- e) vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

V této souvislosti dále standard IAS 18 dále zdůrazňuje zásadu přiřazení výnosů nákladům a stanovuje, že výnos má být vykázán jen v případě, kdy je vysoce pravděpodobné, že účetní jednotce poplynou ekonomické užitky a zároveň v případě, kdy lze spolehlivě ocenit všechny s výnosem související náklady, v opačném případě mají být již přijaté platby od odběratelů vykázány jako závazek.

V oblasti výnosů spojených s poskytnutím služeb standard 18 požaduje pro uznání výnosů spolehlivý odhad výsledku s poukazem na stupeň dokončenosti zakázky. Podle standardu 18 lze výsledek transakce spolehlivě odhadnout, jsou-li současně splněny všechny následující podmínky:

- a) částku výnosů lze spolehlivě odhadnout;
- b) je pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do účetní jednotky;

<sup>6</sup> Reálnou hodnotu definuje IAS 18 jako „částku, za kterou by mohlo být v transakcích mezi ochotnými a znalými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnány závazky.“

- c) k rozvahovému dni je možno spolehlivě posoudit stupeň dokončení transakce;
- d) vynaložené náklady transakce mohou být spolehlivě oceněny.

V případě odkazu na stupeň rozpracování zakázky, použije se metoda procenta rozpracovanosti. Podle této metody nastávají výnosy v tom účetním období, ve kterém byly poskytnuty (tento přístup k zachycení požaduje i IAS 11 – Smlouvy o zhotovení). Výnos je vykázán pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že ekonomický užitek z transakce poplyne do účetní jednotky, avšak v případě pochybností o inkasovatelnosti některých částek, již zahrnutých do výnosů se proúčtuje zmíněná pochybná částka jako náklad, nikoliv jako snížení již vykázaného výnosu.

Spolehlivé odhady může účetní jednotka činit, dohodla-li se s ostatními účastníky transakce na následujících skutečnostech:

- a) na vymahatelných právech každého z účastníků, která se týkají služby a která mají být poskytnuta a přijata;
- b) na protihodnotách, které mají být směněny;
- c) na způsobu a podmínkách vypořádání.

Stupeň dokončenosti zakázky může být posuzován řadou metod. Podnik by měl použít metodu, která nejlépe určuje rozsah poskytnutých služeb. V závislosti na povaze transakce mohou metody obsahovat:

- a) přehled a analýzy vykonaného díla;
- b) služby poskytnutého do okamžiku posuzování jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty;
- c) podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce. Do dosud vynaložených nákladů se zahrnují pouze náklady odpovídající dosud poskytnutým službám. Do celkových odhadnutých nákladů transakce se zahrnují pouze náklady spojené s již poskytnutými službami, nebo se službami, které mají být poskytnuty.

Má-li určitý úkon mnohonásobně vyšší význam než ostatní úkony, vykází se výnosy až po uskutečnění tohoto významného úkonu.

Není-li možno spolehlivě odhadnout výsledek transakce, zahrnující poskytování služeb, výnosy musí být vykázány pouze v rozsahu vykázaných nákladů, které lze získat zpět. V počátečních etapách transakce často nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, je-li zřejmé, že přesto budou alespoň pokryty náklady spojené s touto transakcí, vykází se výnosy pouze ve výši vynaložených nákladů, jejichž uhrazení lze očekávat. Jelikož nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, zisk se nevykazuje.

Nelze-li spolehlivě odhadnout výsledek transakce a není-li pravděpodobné, že vynaložené náklady budou zpětně získány, vykází se pouze vynaložené náklady a výnosy nejsou vykázány. Pominou-li nejistoty spojené se spolehlivostí odhadu výsledku transakce, vykází se výnosy v souladu s výše uvedenými pravidly.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Současně musí platit podmínky:

- a) částku výnosů lze spolehlivě odhadnout;
- b) je pravděpodobné, že ekonomické užítky poplynou do účetní jednotky;
- c) k rozvahovému dni je možno spolehlivě posoudit dokončení transakce;
- d) vynaložené náklady transakce mohou být spolehlivě oceněny.

Výnosy, vznikající v souvislosti s užíváním aktiv účetní jednotky jinou společností<sup>8</sup> musí být podle standardu IAS 18 za předpokladu, že je pravděpodobné, že ekonomické užítky poplynou do účetní jednotky a částka výnosů může být spolehlivě oceněna, vykázány podle následujících podmínek:

- a) úrok musí být vykázán metodou efektivní úrokové míry podle standardu IAS 39;
- b) licenční poplatky musí být zachyceny na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy;
- c) dividendy musí být vykázány v okamžiku rozhodnutí o výplatě dividend akcionářům.

Závěrečné body standardu IAS 18 se potom zabývají zveřejněním. Podle těchto ustanovení účetní jednotka zveřejní použité účetní postupy a metody pro vykázání výnosů včetně metod použitých pro posouzení stupně dokončenosti transakcí zahrnujících poskytování služeb. Dále zveřejní částky významných výnosových kategorií vykázaných během účetního období včetně výnosů, vyplývajících z prodeje zboží, poskytování služeb, úroků, licenčních plateb, dividend a částku výnosů vzešlých ze směn zboží nebo služeb zahrnutých v každé významné kategorii výnosů. Účetní jednotka také zveřejní veškeré podmíněné závazky a podmíněná aktiva v souladu se standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.<sup>9</sup>

Výkladem Mezinárodních standardů IAS/IFRS v celé šíři, včetně problematiky a příkladů na jejich aplikaci se věnují blíže i Krupová, Vašek a Černý (2005).

Standard IAS 1 stanoví, že ani jedna položka výnosů/nákladů nesmí být ve výsledovce ani v komentáři označena za mimořádnou.

### **Porovnání přístupů k provozním výnosům mezi českou legislativou a Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS**

V další části příspěvku vymezím vybrané položky provozních výnosů, vykazovaných v druhově členěné výsledovce podnikatelských subjektů podle národní úpravy účetnictví v České republice v konfrontaci s obecným kritériem, vymezeným podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS, zejména pak podle č. 1 a 18.

Kritériem splnění obecného požadavku na výnosy jsou tedy následující podmínky (všechny musí platit současně):

- a) výnos znamená zvýšení ekonomického užitku účetní jednotky formou buď zvýšení hodnoty některého peněžního (nepeněžního) aktiva či snížení závazku s výjimkou zvýšení vlastního kapitálu vkladem vlastníků;
- b) výnos lze spolehlivě ocenit reálnou hodnotou přijaté či nárokované protihodnoty;
- c) existuje vysoká pravděpodobnost, že ekonomické užítky poplynou do účetní jednotky;
- d) lze spolehlivě ocenit s výnosem souvisící náklady.

První položka výsledovky – tržby za prodané zboží nepřináší z hlediska plnění výše uvedených kritérií žádné pochybnosti a můžeme konstatovat, že plně splňují kritéria pro zařazení do výnosů.

<sup>8</sup> Úroky, licenční poplatky, dividendy

<sup>9</sup> Podmíněná aktiva a podmíněné závazky vznikají nejčastěji ze záručních nákladů, reklamací, pokut nebo možných ztrát.

Také další položky výsledovky – tržby za prodané výrobky a služby nezpůsobují závažnější problémy při plnění kritérií pro uznání za výnos.

Naopak položky, které zcela jasně nesplňují veškerá kritéria pro uznání za výnos jsou „Změna stavu zásob vlastní činnosti“ a „Aktivace“. Jednak nejsou oceněny reálnou hodnotou přijaté či nárokované protihodnoty, ale zpravidla cenou stanovenou na úrovni vlastních nákladů výroby, dále je také nejednoznačná pravděpodobnost, že ekonomické užitky poplynou do účetní jednotky a že budou nutně znamenat zvýšení ekonomického prospěchu. Tyto položky považují Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS za položky snižující náklady. Je to metodicky správnější protože k narušení věcné porovnatelnosti výnosů a nákladů dochází v oblasti nákladů z provozní činnosti a proto by tyto položky měly být kompenzovány tam, kde vznikly tj. v oblasti nákladů a nikoliv o stejnou částku zkruslovat výnosy z provozní činnosti, jak je tomu v národní úpravě účetnictví (podrobněji Černý, 2006a).

Tržby z prodeje dlouhodobého majetku také lze považovat za výnosy, i když Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS připouštějí kompenzaci s položkou „Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku“ do jedné výsledné položky jako zisk/ztráta z prodeje dlouhodobého majetku. Analogický je postup v případě prodeje materiálu.

Ostatní provozní výnosy zahrnují položky, které mohou být považovány za výnosy, splňující podmínky pro výnosy jako například přijaté penále a smluvní pokuty, výnosy z postoupení pohledávek. Problematictější jsou výnosy z již odepsaných pohledávek (zejména v minulých letech) které nelze podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS promítat do výsledku běžného účetního období.

Přijaté plnění od pojišťovny je v České republice považováno za výnos, ale podle standardů IAS/IFRS kompenzuje výši škody, na jejichž úhradu bylo pojistné plnění přiznáno.

## **Srovnávací studie**

Pro ilustrování rozdílu v pojetí výnosů uvedu srovnávací studii. Budou zpracovány dvě výsledovky (první podle IAS/IFRS, druhá podle české účetní legislativy) na základě vybraných dat z výrobního podniku (vybrána data, kde jsou obsaženy vytipované výnosy, jejichž vymezení je nevíce problematické). Použit bude formát výsledovky ve vertikálním členění. Pro zpracování výsledovky bude úmyslně vybráno druhové členění provozních nákladů, které obsahuje nejvíce diskutabilní položku Změna stavu vnitropodnikových zásob, i když pro výrobní podnik je vhodnější a v mezinárodním účetnictví i používanější členění podle funkce (účelové). Ostatní podniky, tak či onak používají výsledovku s druhovým členěním provozních nákladů. Navíc jak v České republice, tak i podle IAS/IFRS nelze používat pouze výsledovku s členěním nákladů podle funkce (účelovou), ale pokud se pro ni podniky rozhodnou, musí sestavit ještě i výsledovku s členěním provozních nákladů podle druhu. Navíc výnosy vykazované podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS jsou stejné jak v druhově členěné výsledovce, tak i v účelově členěné výsledovce, což bohužel neplatí o výsledovkách sestavovaných podle národní úpravy účetnictví v České republice.

**Tab. 1: Podklady pro srovnávací studii**

<b>Položka</b>	<b>Částka v tis. MJ</b>
Tržby za prodané výrobky	200 000
Změna stavu hotové výroby	+10 000
Odpisy	5 000
Mzdové náklady	15 000
Ostatní provozní náklady	56 000
Škoda na dlouhodobém majetku	2 000
Přijaté plnění od pojišťovny	1 800
Prodán dlouhodobý majetek – tržba 2 000 MJ, zůstatková cena 2 200 MJ	
Aktivována část produkce pro vlastní užití v podniku jako dlouhodobý majetek hmotný	3 000
Přijata v minulém roce odepsaná pohledávka	4 000

Vysvětlivky: MJ = obecné měnové jednotky

Nyní na základě výše uvedených dat k 31. 12. 200X bude zpracována výsledovka podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS:

**Tab. 2: Výsledovka, sestavená k 31. 12. 200X podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS**

<b>Položka</b>	<b>Částka v tis. MJ</b>
<b>Výnosy</b>	
Tržby za prodané výrobky	200 000
Výnosy celkem	200 000
<b>Náklady</b>	
Změna stavu hotových výrobků	-10 000
Aktivace nákladů vnitropodnikové povahy	-3 000
Odpisy dlouhodobých aktiv	5 000
Mzdové náklady	15 000
Ostatní provozní náklady	56 000
Ztráta z prodeje dlouhodobého majetku	200
Škoda na dlouhodobém majetku	200
Náklady celkem	63 400
Výsledek hospodaření	136 600

**Tab. 3: Výsledovka, sestavená k 31. 12. 200X podle české účetní legislativy**

<b>Položka</b>	<b>Částka v tis. MJ</b>
<b>Výnosy</b>	
Tržby za prodané výrobky	200 000
Změna stavu hotových výrobků	10 000
Aktivace nákladů vnitropodnikové povahy	3 000
Přijatá plnění od pojišťovny	1 800
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2 000
Přijatá odepsaná pohledávka	4 000
Součet výnosů	220 800
<b>Náklady</b>	
Mzdové náklady	15 000
Odpisy dlouhodobých aktiv	5 000
Zůstatková cena dlouhodobého majetku při prodeji	2 200
Škoda na dlouhodobém majetku	2 000
Ostatní provozní náklady	56 000
Náklady celkem	80 200
Výsledek hospodaření	140 600

Ze srovnávací studie vyplývají dva základní rozdíly. První rozdíl je v celkovém součtu výnosů, které podle metodiky IAS činily 200 000 MJ, zatímco podle metodiky, zatímco výnosy podle metodiky (legislativy) ČR vykazujeme ve výši 220 800 MJ, a současně je rozdíl i v celkovém součtu nákladů, kdy podle IAS činily náklady 63 400 MJ, podle české legislativy 80 200 MJ. Tento rozdíl je způsoben rozdílným přístupem k výnosům mezi oběma metodikami. Ze srovnávací studie je patrné, že výnosy deformují položky změna stavu hotové výroby a aktivace (které nesplňují z obecné definice např. podmínku ocenění reálnou hodnotou přijaté či nárokové protihodnoty), přijatá plnění od pojišťovny a tržby z prodeje dlouhodobého majetku (měly by být poměřeny s odpovídajícími náklady a vykázány jako jedna výsledná položka, podle povahy ztráta jako náklad, zisk jako výnos, v naší studii vyšly obě položky jako ztrátové), přijatá odepsaná pohledávka nemá ovlivňovat výsledek hospodaření běžného účetního období. Naopak náklady (dle výsledovky ČR) jsou v porovnání s výsledovkou podle IAS/IFRS nadhodnoceny o částky, které jsou v ČR vykázány jako výnos, zatímco podle IAS/IFRS je považována za náklady (resp. položky náklady snižující).

Druhý rozdíl pak vzniká i v oblasti výsledku hospodaření, způsobeném položkou „přijata v minulém roce odepsaná pohledávka“. Metodika dle IAS totiž neumožňuje na rozdíl od legislativy ČR průčítovat částku, vztahující se k minulému účetnímu období, do výsledku běžného účetního období. Podle metodiky IAS bychom museli úhradu průčítovat proti opravným položkám k pohledávkám.

## **Závěr**

Úkolem článku bylo poukázat na rozdílný přístup k definici výnosů (zejména z provozní činnosti), tak jak jsou vymezeny v české účetní legislativě pro podnikatelské subjekty porovnání s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS. Za základní českou legislativu



v této oblasti byla vybrána jednak vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 č. 019 – Náklady a výnosy. Pro porovnání byly vybrány Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS, zejména pak Mezinárodní účetní standard IAS č. 18 – Výnosy a úvodní IAS 1, ale i některé další navazující. Už v oblasti vlastního vymezení výnosů jsou mnohem pregnantnější definice podle mezinárodních účetních standardů. Pro zjednodušení byly pro vlastní zkoumání použity pouze provozní výnosy. Za základ pro posouzení, zda výnosy vykázané dle české legislativy splňují obecné definice výnosů, byla vybrána vymezení podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Kromě položek jednoznačně splňujících obecná kritéria pro zařazení do výnosů, byly zjištěny v českých výnosech příklady položek, které uvedená kritéria nesplňují zcela nebo pouze diskutabilně. Příkladem takových položek jsou položky „Změna stavu zásob vlastní činnosti“ a „Aktivace“, které jsou podle mezinárodních standardů považovány za položky upravující náklady.

Jiné položky, netvořící výnosy z hlavní činnosti mohou být poměřeny na jednom účtu a vykázány jako jedna výsledná položka (zisky/ztráty z prodeje materiálu, z prodeje dlouhodobých aktiv..).

U pojistných náhrad vyplacených pojišťovnou je v ČR považována za výnos, zatímco podle standardů je tato částka poměřena s uplatňovanou škodou a pojistné plnění je vykázáno jako položka snižující škodu.

Vhodnost řešení věcné neshody výnosů a nákladů při druhovém členění nákladů u zásob vlastní výroby úpravou provozních nákladů zmiňuje v literatuře mj. i Kovanicová (2002).

Bylo by vhodné doplnit národní účetní legislativu o definici (vymezení) výnosů a posoudit změnu účetnictví v oblasti výnosů podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, tak aby výnosy nebyly deformovány položkami, které svoji podstatou vlastně ani nelze považovat za výnosy (např. změna stavu nedokončené výroby). Tím by byla zvýšena vypovídací schopnost výsledovky (zejména v druhovém členění nákladů), což by jistě uvítali všichni uživatelé účetních výkazů a informací.

## Literatura

- [1] Černý, V. (2006a): *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a v národní úpravě účetnictví České republiky u podnikatelských subjektů*. Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 4, s. 102-116.
- [2] Černý, V. (2006b) *Změna stavu vnitropodnikových zásob jako výnos?* Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 3, s. 111-118.
- [3] IASB (2006): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. 1. 2006 Dodatek k IFRS 2005 – změny roku 2006*. Praha, Svaz účetních, 2006.
- [4] Kovanicová, D. (2002): *Finanční účetnictví Světový koncept*. Praha, Polygon, 2002.
- [5] Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M. R. (2005): *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Principy, Metodologie, Interpretace*. Praha, VOX, 2005.

## **„Kvalita“ výnosů z provozní činnosti podle české účetní legislativy**

*Václav Černý*

### **ABSTRAKT**

Článek je zaměřen na posouzení do jaké míry naplňují výnosy z provozní činnosti podnikatelských subjektů podle národní účetní legislativy platné v ČR obecnou definici výnosů podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Článek je doplněn srovnávací studií, založenou na rozdílná vykazání vybraných položek podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS v porovnání s národní účetní legislativou ČR.

**Klíčová slova:** Výnosy; Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS; Účetní výkazy.

## **“Quality” Income from in Operating Activities under Czech Accounting Legislation**

### **ABSTRACT**

Paper is focused on assessing the extent to which its income from operations of business entities under national accounting legislation in force in the general definition of Czech Republic earnings under international accounting standards IAS/IFRS. Is accompanied by a comparative study based on differences in reporting of selected items according to International accounting standards IAS/IFRS in comparison with the national accounting legislation Czech Republic.

**Key words:** Income, International Accounting Standards IAS/IFRS, the financial statements

**JEL classification:** M41.