

# Informace o výnosech a zisku v účetních výkazech českých účetních jednotek<sup>#</sup>

*David Procházka\**

Příspěvek stručně popisuje účetní pravidla pro vykazování výnosů a návazně analyzuje obsah účetního zisku v účetních závěrkách sestavených podle české účetní legislativy v kontextu aktuálního vývoje těchto dvou oblastí ve světových účetních systémech.

## Význam účetních informací o výnosech a zisku

Účetnictví je nejvýznamnějším nástrojem poskytování informací o ekonomické činnosti ekonomických subjektů. Dle prohlášení tvůrců účetních pravidel mají výstupy z účetnictví sloužit širokému okruhu uživatelů (vlastníci, banky a jiní věřitelé, potenciální investoři, státní instituce, zaměstnanci, apod.). Účetní informace napomáhají jejich uživatelům mj. vyhodnotit efektivnost činnosti jednotky a posoudit, zda je svěřený majetek náležitě spravován a zda není ohrožena další existence podniku. Aby účetnictví tyto funkce náležitě plnilo, musí bezpodmínečně respektovat reálný ekonomický vývoj. Výrazné změny v ekonomice jsou, byť s určitou časovou prodlevou, následovány i posuny účetního vnímání světa. V současné době jsme svědky pravděpodobněji nejvýznamnější změny účetního paradigmatu od Velké hospodářské krize (tj. od poloviny 30. let minulého století).

Silný nátlak uživatelů účetních informací na jedné straně a rostoucí sebevědomí účetní profese na straně druhé se mj. projevuje postupným opouštěním některých – stoletími prověřených – účetních zásad. Výsledkem je nový obsah kategorie zisku, jehož vlastnosti a vypovídací schopnost se odchyľují od tradičního zisku konvečního účetnictví vycházejícího z oceňování v historických cenách při dodržování zásady opatrnosti. Účetnictví již není zaměřeno na minulé výsledky s důrazem na vykázání jen skutečně realizovaných zisků. Předkládané účetní informace jsou orientovány do budoucna a hospodářské výsledky často obsahují zisky, které jsou zatím pouze potenciální a jejichž reálné dosažení je teprve otázkou budoucího vývoje.

Rostoucí poptávka po kvalitních, srovnatelných a transparentních účetních informacích nejen v národním, ale i mezinárodním měřítku nemohla zůstat bez odezvy. Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB), tvůrce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), společně s americkým protějškem Výborem pro standardy finančního účetnictví (FASB), tvůrcem amerických všeobecně uznávaných účetních zásad (US GAAP), usilují (oficiálně od roku 2002) o světovou harmonizaci účetního výkaznictví na kapitálových trzích. Tvůrci světově respektovaných účetních předpisů tímto reagují na sílící globalizační tlaky, zvyšující se propojenost národních ekonomik v jednu celosvětovou a od toho se odvíjející potřebu jediného souboru celosvětově použitelných účetních principů či pravidel.

---

<sup>#</sup> Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Interní grantové agentury VŠE *Nové přístupy k vykazování výnosů ve světě a možnosti jejich aplikace v ČR* (registrační číslo IG105037) a projektu Grantové agentury ČR *Analýza účetních pravidel pro vykazování zisku – nové přístupy ve světě a možnosti jejich aplikace v České republice* (registrační číslo GA 402/09/P523).

<sup>\*</sup> Ing. David Procházka, 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; <prochazd@vse.cz>.

Informace v účetních výkazech by měly věrně odrážet ekonomickou realitu ve všech aspektech. Cílovým stavem, ke kterému se účetnictví v současnosti ubírá, je tzv. full fair value accounting. Na teoretické úrovni tento oceňovací model oceňuje účetní prvky výhradně na bázi tržních hodnot.<sup>1</sup> Kromě toho IASB a FASB v současnosti pracují na společném projektu, který se zaměřuje na výnosy, neboť tato oblast je patrně největší slabinou existující účetní úpravy jak v rámci IFRS, tak i US GAAP. Výnosy za prodané výkony totiž představují obvykle největší položku účetních výkazů z hlediska částky. Pravidla definující podmínky existence výnosu, jeho ocenění a způsob vykázání tvoří jeden z pilířů světově uznávaných účetních standardů. Některé zvažované návrhy vedou k menší účetní revoluci, neboť pracují s možností vykázat výnosy ještě před dokončením prodejního procesu, aniž by byly výrobky, zboží či služby dodány či poskytnuty. Nastíněné tendence přibližují vlastnosti účetního zisku k charakteristikám zisku v ekonomickém pojetí.

Přestože oba Výbory proklamují snahu vytvářet účetní pravidla, která budou užitečná širokému okruhu uživatelů, lze z obsahu nově vydávaných standardů usuzovat upřednostnění informačních potřeb jedné skupiny uživatelů účetních výkazů. Preferovanými uživateli jsou institucionální investoři, jejichž podíl na vlastním kapitálu podniků se v posledních letech rapidně zvyšuje. Institucionálními investory jsou v této souvislosti myšleni takoví investoři, které se zaměřují především na krátkodobou držbu spíše nevýznamných podílů v jednotlivých společnostech. Rozhodování těchto investorů je do značné míry automatizované, kdy příkazy k nákupu a prodeji navrhuje přímo obchodní systém na základě předem stanovených kritérií (za všechny příklady lze jmenovat veskrze známý stop-loss princip).

Pro potřeby nastavení systémů se jeví klíčovým bodem určení „skutečné, reálné“ hodnoty cenného papíru, která se porovnává s cenou, za kterou se cenný papír obchoduje na burze či jiném trhu. Zůstaneme-li na poli akcií, hlavní účetní informací, kterou požadují tito investoři, je hodnota vlastního kapitálu. Vlastní kapitál by měl v ideálním případě přesně odrážet „skutečnou, reálnou“ hodnotu podniku. Odsud už není daleko k určení zdroje poptávky po oceňování na bázi fair value a zveřejňování účetních informací pokud možno v reálném čase. Na tuto poptávku IASB a FASB slyší, což ovšem způsobuje větší rozkolísanost zisku v čase.<sup>2</sup>

Současný vývoj a očekávané změny účetních pravidel jsou proto značně diskutabilní z hlediska druhé významné funkce účetnictví, tj. nástroje ochrany majetku vlastníků. Vzhledem k vazbě účetních informací na ukazatele kapitálového trhu a ceny cenných papírů může rozkolísanost hospodářských výsledků vést k náhlým změnám ve vlastnické struktuře dané účetní jednotky. Nestabilita struktury vlastnictví v souvislosti s permanentním přeléváním krátkodobého kapitálu může ohrožovat existenci podniku a ochranu majetku těch vlastníků, kteří zamýšlejí setrvat v podniku dlouhodobě. Další slabina současného vývoje se odvíjí od vazby odměn managementu na vývoj tržních cen akcií, které jsou do určité míry závislé na prezentovaných informacích o zisku jednotky. Zejména nově zvažovaná pravidla pro vykazování výnosů skýtají řadu příležitostí pro manipulaci s hospodářskými výsledky dle záměrů managementu. Existuje proto významné riziko, že účetně-auditorské podvody z přelomu tisíciletí nebudou ojedinělými případy.

<sup>1</sup> Běžně používaný termín fair value totiž pracuje s hypotetickou hodnotou, která se konstituuje na trhu. Vhodnější termín pro tuto oceňovací základnu zní fair market value.

<sup>2</sup> Za samostatnou úvahu stojí, proč jsou tvůrci standardů nakloněni informačním potřebám této uživatelské skupiny. A zda vůbec mají možnost bránit se této poptávce. Též by se neměla opominout analýza dopadu upřednostnění jedné skupiny na úkor jiných skupin uživatelů z hlediska možných důsledků chybných rozhodnutí znevýhodněných uživatelů na základě účetních informací, které se sice oficiálně tvářejí, že jsou určeny všem, ale reálně jdou vstříc pouze informačním potřebám úzce profilované uživatelské skupiny.

Na rozdíl od světové úpravy, která sleduje ekonomickou podstatu, je české účetnictví silně orientováno na právní formu a je podřízeno zejména daňovým aspektům. Lze-li vůbec v českém účetnictví hovořit o pojetí zisku, musí se použít adjektivum daňový. Zisk prezentovaný v českých účetních závěrkách je ovlivněn daňovým pohledem ve dvou liniích. Účetní profesí je již dlouhodobě kritizována redukce obsahu kategorie nákladů jen dle jejich (ne)uznatelnosti pro potřeby zákona o daních z příjmů. Naprosto opomíjená a mnohem důležitější je druhá složka determinující zisk, tj. výnosy. Přestože výnosy jsou nejvýznamnější položkou účetních výkazů z hlediska částky, neexistují v české legislativě žádná pravidla pro jejich vykazování. Vykazování výnosů je v České republice ovlivněno daňovými zákony (zejména zákonem o dani z přidané hodnoty a zákonem o daních z příjmů). Inherentní podřízenost účetnictví daňovým potřebám státu a neexistence či vágnost účetních pravidel způsobuje nesrovnatelnost účetních závěrek českých podniků a tedy i mizivou vypovídací schopnost účetních závěrek a jejich užitečnost pro rozhodování uživatelů účetních informací.

## **Projekt „Nové přístupy k vykazování výnosů ve světě a možnosti jejich aplikace v ČR“**

### **Cíle projektu a plán prací**

Prvním okruhem problémů – tj. účetním zobrazením výnosů – se zabýval projekt Interní agentury VŠE v Praze č. IG105037, který autor příspěvku a spoluřešitelka Lenka Velechovská zpracovávali v období červenec 2007 až září 2008. Cíle projektu byly vymezeny následovně:

- Hlavním cílem projektu bylo porovnat účetní úpravu vykazování výnosů ve světě (se zaměřením na světově uznávané účetní standardy IFRS a US GAAP) a v ČR. Výsledky analýzy měly poskytnout podklady pro návrhy na zlepšení účetní úpravy vykazování výnosů v české účetní legislativě.
- Empirická část výzkumu se zaměřovala na kvantifikaci rozdílů mezi informacemi o výnosech vykazovaných podle české legislativy a vykazovaných podle IFRS podniky obchodovanými na Burze cenných papírů Praha.
- Plánovaným výstupem projektu byl též návrh na úpravu znění Českého účetního standardu pro podnikatele (dále též ČÚS) 19.

Cíle projektu byly zpracovávány postupně dle uvedeného harmonogramu:

- 07/2007 – 08/2007: Analýza kategorie výnos v účetní teorii.
- 07/2007 – 09/2008: Revenue Recognition Project – sběr informací a vyhodnocování průběžných závěrů.
- 08/2007 – 02/2008: Analýza současné úpravy výnosů v české účetní legislativě.
- 08/2007 – 02/2008: Analýza současné úpravy výnosů v rámci IFRS a US GAAP.
- 04/2008 – 06/2008: Empirická analýza vykazování informací o výnosech a zobrazení hlavních trendů v České republice.
- 08/2008 – 09/2008: Návrhy na zlepšení české účetní legislativy (zákon o účetnictví, vyhláška pro podnikatele, ČÚS č. 019).

## Výstupy a závěry projektu

Hlavní slabinou české účetní legislativy jsou chybějící definice základních termínů a účetních pojmů, se kterými legislativci pracují. Tato výtka je znásobena tím, že česká účetní legislativa vůbec neidentifikuje cíle účetnictví, uživatele účetních informací a jejich uživatelské potřeby. Tato poznámka se týká též definice výnosu (viz např. i Černý, 2007, s. 25). A pochopitelně se neřeší ani ostatní otázky spojené s uznáním a vykázáním výnosů.

Nedostatečná definice základních pojmů by nemusela být v zásadě problémem, pokud by vedle právní úpravy účetnictví existoval systém všeobecně respektovaných účetních pravidel tak, jak tomu bývá v oblastech tzv. zvykového práva. Česká republika se ovšem pojetím svého právního řádu (a uspořádáním společenských vztahů obecně) řadí mezi země s kodifikovaným právem (tzv. kontinentální právo), takže tu chybí prvotní předpoklady pro to, aby se vytvořila „nejlepší praxe.“ Situace je dále komplikovaná tím, že české prostředí musí dokončit přerod od centrálně plánované ke standardní tržní ekonomie. I proto se vzorce podnikatelského chování a návazně i pravidla pro věrné a poctivé zobrazení výsledků podnikatelských aktivit v účetnictví teprve utvářejí. Z tohoto pohledu je útržkovitá či dokonce chybějící právní úprava nepřijatelná.

Neexistující účetní úprava výnosů v české legislativě znemožňuje případným uživatelům účetních výkazů vyhodnotit adekvátně finanční výkonnost účetní jednotky a její schopnost generovat výnosy z hlavní výdělečné činnosti. Chybějící definice výnosu, aplikační kritéria pro jeho uznání, způsob ocenění výnosu i jeho vykázání ve výkazech otevírají prostor pro značně libovolné zobrazení výdělečného procesu dané účetní jednotky. Na druhou stranu jsou v některých případech účetní jednotky svázány nesmyslně pevnými pravidly, která vylučují zvolit nejvhodnější účetní metodu a způsob vykázání položky ve výkazech.

Vykazování informací o výnosech (a o výkonnosti obecně) v prostředí neexistujících, natož jednotných pravidel či principů, je do značné míry podřízeno daňovým požadavkům a snahám o daňovou optimalizaci, což značně narušuje funkci účetnictví jako nástroje informací pro rozhodování ekonomických subjektů. Slabina neexistence definice výnosu, která je nahrazena taxativním výčtem položek výnosů vyhláškou pro podnikatele, se nejvíce projevuje v případě druhového členění nákladů. Již tradičním předmětem kritiky ze strany odborné veřejnosti je přístup české legislativy k vykazování aktivací a změn stavu zásob vlastní činnosti. Vyhláška pro podnikatele řadí tyto položky do účtové třídy 6, tj. mezi výnosy. Dochází tak k neopodstatněnému nafukování výnosů (a potažmo nákladů).<sup>3</sup>

Z hlediska celkového dopadu na zisk je irelevantní, zda jsou tyto typy operací považovány za úpravu nákladů (jak je tomu ve světě a jak to odpovídá ekonomické podstatě) či za úpravu výnosů (jak je tomu u nás). Ovšem pro hodnocení vývoje výše výnosů a jejich rentability v čase má tato skutečnost zásadní dopad. České účetní předpisy mohou mást uživatele účetních informací. Nevhodná úprava způsobuje zkreslení ukazatelů finanční analýzy, které pracují s objemem celkových výnosů a nákladů (zejména u rentability a obrátky aktiv).

Z tohoto důvodu byl jako jeden z hlavních výstupů projektu zpracován návrh na úpravu českých účetních předpisů – zákona o účetnictví, vyhlášky pro podnikatele i ČÚS č. 019 (Procházka – Velechovská, 2008). Navrhované změny vycházejí z respektované praxe, kterou zakotvují světové uznávané účetní předpisy – IFRS a US GAAP.

<sup>3</sup> Obdobných příkladů na nafukování výnosů (a nákladů) by se našlo velké množství – zákaz kompenzace při vykazování prodeje majetku (Procházka, 2007); opravy účetních chyb (Pelák, 2007), postoupení pohledávek (Interpretace NÚR I-12), atd.

## **Projekt „Analýza účetních pravidel pro vykazování zisku – nové přístupy ve světě a možnosti jejich aplikace v České republice“**

Výnosy jsou jedním z mnoha slabých míst českého účetnictví. Připočte-li se k tomu i silná motivace účetních jednotek minimalizovat daňovou zátěž u daně z příjmů a provázanost, resp. podřízenost účetnictví daňovým a dalším předpisům, výsledkem je nekonzistentnost a nízká informační hodnota účetních výkazů sestavených podle českých účetních předpisů. V českých podmínkách nemůže účetnictví již z principu plnit svoji hlavní funkci, tj. poskytovat podklady pro ekonomická rozhodování ekonomických subjektů, a to zejména v oblasti informování o výkonnosti podniku. Řešení může být opět inspirováno mezinárodními účetními úpravami.

Ekonomická stránka podnikatelského procesu bývá i přes oficiální vyhlášení občas v účetnictví opomíjena, přestože účetnictví i ekonomie mají v podstatě stejný záběr zkoumání – předmětem jejich zájmu je ekonomické jednání ekonomických subjektů. Možná i toto je důvod, proč IASB a FASB v rámci Konvergenčního projektu zvažují některé návrhy, které se výrazně odchyľují od zaběhnuté praxe a které se odvolávají na ekonomické principy podnikatelského jednání.

Analýzou současných účetních pravidel, návrhy jejich změn a jejich dopadem zejména na obsah a vypovídací schopnost účetního zisku pro potřeby externích uživatelů se bude autor příspěvku zabývat v projektu Grantové agentury České republiky č. GA402/09/P523. Součástí projektu bude nejen analýza praktických účetních přístupů, ale i deskripce nejdůležitějších ekonomických a účetních teoretických prací zabývajících se podstatou zisku. Následné hodnocení účetních předpisů a pravidel prováděno prizmatem ekonomické teorie, jak např. požadovali již MacNeal (1939) či Chambers (1966).

Hlavním cílem projektu je analýza teoretických i praktických přístupů k determinaci zisku za účetní období. Ve vazbě na probíhající zásadní posuny účetního výkaznictví ve světě je projekt směřován k formulaci doporučení změn české legislativy, aby bylo dosaženo větší transparentnosti účetních informací. Cíl projektu bude realizován zkoumáním dílčích oblastí, mezi které patří:

- analýza hlavních ekonomických a účetních teorií zisku,
- analýza účetních předpisů upravujících odvození zisku ve světě, včetně historického vývoje,
- analýza vývoje vlastnické struktury podniků ve světě i v České republice a vliv změn ve vlastnictví na podobu účetních předpisů,
- analýza účetních předpisů upravujících odvození zisku podle české legislativy,
- posouzení transparentnosti a využitelnosti účetních informací podle české účetní legislativy pro ekonomická rozhodování,
- analýza možného postavení účetnictví a daní s cílem omezit vliv daňové legislativy na účetní informace pro ekonomické rozhodování.

### **Závěr**

Česká účetní legislativa upřednostňuje informační potřeby státu s ohledem na zjištění daňové povinnosti podnikatelských subjektů a neposkytuje zdravý základ pro přípravu účetních informací pro kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí ostatních externích uživatelů účetních informací, zejména poskytovatelů kapitálu. Na některé z těchto nedostatků upozorňuje a možná řešení navrhuje ukončený projekt Interní grantové agentury VŠE v Praze „Nové

*přístupy k vykazování výnosů ve světě a možnosti jejich aplikace v ČR*“. Na výstupy tohoto projektu naváže a komplexnější obraz potřebných změn by měl nastínit projekt Grantové agentury ČR „*Analýza účetních pravidel pro vykazování zisku – nové přístupy ve světě a možnosti jejich aplikace v České republice*“.

## Literatura

- [1] Černý, V. (2007): *Výnosy v české účetní legislativě v porovnání s mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS*. In: Hora, M. – Vašková, M. (ed.): *Teória, prax a vzdelávanie v účtovníctve a audítorstve vo svetle medzinárodných noriem*. Bratislava, Ekonomická univerzita, 2007, s. 25-28.
- [2] Chambers, R. J. (1974): *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Houston, Scholars Book, 1974.
- [3] MacNeal, K. (1979): *Truth in Accounting*. Houston, Scholars Books, 1979.
- [4] Pelák, J. (2007): *Jak správně opravovat chyby v účetnictví*. Účetnictví, 2007, č. 9, s. 12-14.
- [5] Procházka, D. (2007): *Vyřazení dlouhodobých aktiv podle IFRS a české účetní legislativy*. [on-line], Praha, ASPI, Účetní svět 27. 11. 2007, [cit. 2. 2. 2008], <[http://www.ucetnisvet.cz/ucetnisvet/odborna-sekce/clanky/detail-clanku/&link\\_back=580&archiv=1&back-offset=25&clanek=4570](http://www.ucetnisvet.cz/ucetnisvet/odborna-sekce/clanky/detail-clanku/&link_back=580&archiv=1&back-offset=25&clanek=4570)>.
- [6] Procházka, D. – Velechovská, L. (2008): *Nové přístupy k vykazování výnosů ve světě a možnosti jejich aplikace v ČR – Závěrečná zpráva o řešení grantového projektu IGA VŠE*. [on-line], Praha, VŠE, c2008, [cit. 2. 2. 2008], <<https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/Veda/2008/IG105037.pdf>>.

## **Informace o výnosech a zisku v účetních výkazech českých účetních jednotek**

*David Procházka*

### **ABSTRAKT**

Článek obsahuje stručný popis výstupů projektu Interní agentury Vysoké školy ekonomické v Praze „*Nové přístupy k vykazování výnosů ve světě a možnosti jejich aplikace v ČR*“. Na závěry tohoto projektu naváže připravovaný projekt Grantové agentury České republiky „*Analýza účetních pravidel pro vykazování zisku – nové přístupy ve světě a možnosti jejich aplikace v České republice*“.

**Klíčová slova:** Výnosy; Zisk; IFRS; US GAAP, ČÚS.

## **Information on Revenues and Income in the Financial Statements of the Czech Companies**

### **ABSTRACT**

The paper shortly introduces the outcomes of a research project “*New Approaches to Revenue Recognition in the World and the Possibilities of Their Utilisation in the Czech Republic*” registered by Internal Grant Agency of University of Economics, Prague. The findings of the project will be further scrutinised within a research project “*Analysis of Accounting Standards for Income Reporting – New Approaches in the World and the Possibilities of Their Utilisation in the Czech Republic*” registered by Czech Science Foundation.

**Key words:** Revenue, Income, IFRS, US GAAP, CAS

**JEL classification:** M41.