

## **VÝNOSY V ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVĚ V POROVNÁNÍ S MEZINÁRODNÍMI ÚČETNÍMI STANDARDY IAS/IFRS<sup>1</sup>**

### **Income in Czech Accountings legislative in comparison with International Accounting Standards IAS/IFRS**

*Václav Černý*

---

Výnosy v české účetní legislativě pro podnikatelské subjekty

Tento příspěvek je zaměřen na porovnání kategorie výnosů, tak jak je vymezena v účetní legislativě České republiky pro podnikatelské subjekty a v Mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS.

Jak jsou definovány výnosy v české legislativě?

Jako první možný zdroj informací použijeme zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších doplňků a novel, avšak zjišťujeme, že v celém zákoně o účetnictví nenajdeme ani zmínku o výnosech.

Jako další možný legislativní zdroj použijeme vyhlášku 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. Přesto, že má tato vyhláška upravovat a rozpracovávat vybrané pasáže zákona o účetnictví, ani v tomto zdroji nenajdeme definici výnosu. Pouze v hlavě III – Obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty vybrané paragrafy (§ 27 – Ostatní provozní výnosy, § 29 – výnosy z dlouhodobého finančního majetku, § 32 – Výnosové úroky, nákladové úroky, § 33 – Ostatní finanční výnosy a § 35 Mimořádné výnosy) nalezneme, ale při hlubším studiu shledáváme, že místo definice výnosu jako takového přináší pouhý výčet položek, které do té či oné kategorie výnosů mají být zahrnuty.

Dalším možným legislativním zdrojem pak je Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy. Tento standard si v první hlavě klade za cíl „stanovit podél zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) a 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování nákladů a výnosů za účelem docílení souladu při používání metod účetními jednotkami.“

Na základě výše uvedeného by uživatel předpokládal, že standard bude obsahovat vymezení pojmu výnos. Avšak standard odkazuje zpětně na vyhlášku a její paragrafy 20 až 38, které, jak jsem uvedl v odstavci, zabývající se vyhláškou, uvádějí pouhý výčet toho co lze do té či oné skupiny výnosů zahrnout, a tím považují celé obsahové vymezení výnosů za provedené. V dalších částech se již věnují postupům účtování. Zde se můžeme dočíst, kam který výnos zařadit a že je nutno je časově a věcně rozlišovat. Ale nalézt obecnou definici výnosů se nám z české účetní legislativy nepodaří.

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

Oblastí výnosů se v Mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS primárně zabývá standard č. 18 – Výnosy. Tento standard definuje výnosy obecně jako:

---

<sup>1</sup> Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MSM, RP 6138439903.

„Výnosy jsou 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 příspěvky vlastníků.“

Dále tento standard rozpracovává definici výnosů:

„Výnosy zahrnují pouze hrubé přírůstky ekonomických užitků podniku, přijaté nebo nárokové, a to na jeho vlastní účet. Částky, které byly přijaty jménem třetích stran, jako daně spojené s prodejem, spotřební daně u zboží a služeb a daně z přidané hodnoty, nejsou ekonomickými užitky plynoucími podniku a nevedou ke zvýšení vlastního kapitálu. Jsou tedy z výnosu vyloučeny. Podobně je tomu u vztahů zastupování, kdy hrubý přírůstek ekonomických užitků zahrnující částky přijaté jménem mandanta nevede ke zvýšení vlastního kapitálu podniku. Částky inkasované jménem mandanta nejsou výnosem. Výnosem je pouze částka provize.“

Obdobnou definici poskytuje i Koncepční rámec kl Mezinárodním účetním standardům IAS/IFRS, který uvádí:

„Výnosy jsou uznány a vykázány ve výsledovce, pokud došlo nárůstem aktiv nebo i snížením závazků ke zvýšení budoucího ekonomického prospěchu, který lze spolehlivě vyjádřit. Ve skutečnosti to znamená, že uznání výnosů dochází současně s uznáním nárůstu aktiv nebo snížením závazků (příkladem může být čisté zvýšení aktiv z prodeje zboží nebo služeb nebo snížení závazků v důsledku prominutí splatného závazku).“

Dále standard podstatně obecněji vymezuje podmínky uznání výnosů podle jednotlivých druhů.

Pro porovnání uvedu jak oba standardy řeší problematiku výnosů spojených s prodejem zboží.

### **Porovnání řešení problematiky spojené s výnosy, plynoucími z prodeje zboží podle českých účetních standardů a Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS:**

Český účetní standard ČÚS 019 – Náklady a výnosy uvádí v části 4.2 toto:

#### **4.2. Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží:**

„Ve prospěch účtů této účtové skupiny se účtují na základě příslušných dokladů (například faktur) tržby se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé), popřípadě příslušného účtu účtové skupiny 21 – Peníze.“

Mezinárodní účetní standard IAS/IFRS - IAS 18 - výnosy uvádí k problematice výnosů spojených s prodejem zboží následující:

„Výnos z prodeje zboží se uznává, jsou-li splněny všechny následující podmínky:

- (a) podnik převedl na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží;
- (b) podnik si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím;
- (c) částka výnosů může být spolehlivě oceněna;
- (d) je pravděpodobné, že ekonomické užitky, které jsou s transakcí spojeny, poplynou do podniku; a
- (e) vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

Určení toho, kdy podnik převedl významná rizika a odměny z vlastnictví na kupujícího, vyžaduje přezkoumání okolností transakce. Ve většině případů se převod rizik a odměn z vlastnictví děje současně s převodem právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu. Takto je tomu u

většiny prodejů v maloobchodě. V jiných případech je převod rizik a odměn z vlastnictví uskutečněn jindy než převod právního titulu nebo postoupení držby.

Ponechá-li si podnik významná rizika vyplývající z vlastnictví, není taková transakce prodejem a případ se nezachycuje jako výnosy. Podnik si může ponechat významné riziko vyplývající z vlastnictví mnoha způsoby. Příklady situací, v nichž si podnik smí významná rizika a odměny z vlastnictví ponechat, jsou následující:

(a) pokud je přijetí výnosů z určitého prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží;

(b) pokud je přijetí výnosů z určitého prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží;

(c) jestliže je zboží dodáno s podmínkou instalace, přičemž instalace je ve smlouvě významnou složkou a podnik ji dosud nedokončil; a

(d) když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů uvedených ve smlouvě a podnik nemá jistotu o pravděpodobnosti výnosů.

Když si podnik podrží pouze nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a případ se zachycuje jako výnosy. Např. prodávající si může podržet právní titul ke zboží výhradně z toho důvodu, aby tak zajistil inkasování dlužné částky. V tom případě, jestliže podnik převedl významná rizika a odměny z vlastnictví, je transakce prodejem a případ se zachycuje jako výnosy. Jiným příkladem podniku, který si ponechává výhradně nevýznamné riziko z vlastnictví, může být maloobchodní prodej, pokud je nabízeno vrácení peněz, nebude-li zákazník spokojen. V těchto případech jsou vykázány výnosy v okamžiku uskutečnění prodeje za předpokladu, že prodávající může spolehlivě odhadnout budoucí vrácené částky a zachytí k nim příslušný závazek na základě dřívější zkušenosti nebo na základě jiných relevantních faktorů.

Výnosy jsou uznány výhradně v situaci, kdy je pravděpodobné, že ekonomické užítky s transakcí spojené podniku skutečně poplynou. Za určitých okolností to nemusí být jisté, není-li protihodnota již přijata nebo není-li odstraněna nejistota. Např. může být nejisté, zda zahraniční státní úřad udělí povolení poukázat úhradu z prodeje v zahraničí. Je-li povolení uděleno, je odstraněna nejistota a transakci je možno zachytit jako výnos. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se již stalo nepravděpodobné, zahrnována do nákladů, nikoliv jako úprava částek původně zachycených výnosů.

Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci nebo k jiné stejné události, se zachycují současně; tento proces se obvykle označuje jako přiřazování nákladů k výnosům. Náklady, včetně záruk a dalších nákladů, které vzniknou po odeslání zboží, mohou být obvykle spolehlivě vyčísleny, jsou-li splněny ostatní podmínky pro vykázání výnosů. Výnosy se ovšem nemohou vykázat, pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady; v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje daného zboží vykázat jako závazek.“

#### Závěr

Je patrné, že výnosy jsou přehledněji a důkladněji definovány v Mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS, zatímco česká legislativa se v této oblasti zaměřuje pouze na pouhý výčet toho, co do výnosů patří a na konstatování, že výnosy a náklady mají časově a věcně srovnatelné. Přesné vymezení této důležité účetní a ekonomické kategorie chybí.

V důsledku této skutečnosti lze pak ve výnosech nalézt položky, které ve smyslu definice, obsažené v Mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS, jsou nanejvýš diskutabilní (opravy chyb minulého účetního období, změna stavu vnitropodnikových zásob apod.).

Bylo by vhodné v tomto směru Český účetní standard č. 019 – Náklady a výnosy aktualizovat (platí i o nákladech).

### **Abstrakt**

Článek se zabývá porovnáním definice výnosů v české úpravě účetnictví v porovnání s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS. Rozdíl mezi oběma pojetími dokladuje na příkladu výnosů z prodeje zboží.

**Klíčová slova:** Výnosy, standardy

### **Summary**

Paper be engaged in comparison the Income definition in Czech Accountings regulation in comparison the International Accounting Standards IAS/IFRS. Difference between conception prove in the example Income of Sale wares

**Key words:** Income, Standards

**JEL klasifikace:** M41,

### **Použitá literatura**

- [1] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
- [2] České účetní standardy pro podnikatele – ČÚS 019 – Náklady a výnosy.
- [3] [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) – překlady IAS/IFRS – Mezinárodní účetní standard IAS č. 18 - Výnosy

### **Kontakt**

Černý Václav, Ing., Ph.D., Katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3 tel.: +420 224 095 157, [cernyvac@vse.cz](mailto:cernyvac@vse.cz)