Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

DISERTAČNÍ PRÁCE

2008 **Růžena Kotlářová**

Teoretické koncepce
postupů oddělování výnosů a nákladů do jednotlivých období

Vedoucí disertační práce:	prof. Ing. Miloslav Janhuba, CSc.
Oponent 1:	prof.Ing. Hana Vomáčková, CSc
Oponent 2:	Ing. Petr Ryneš

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že disertační práce na téma "*Teoretické koncepce postupů oddělování výnosů a nákladů do jednotlivých období"* jsem vypracovala samostatně; veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze 30. listopadu 2008 **Růžena Kotlářová**

SUMMARY

Much has been written on the differences between closing balances based on the Anglo-Saxon or continental accounting model. Various literature sources substantiate the existence of the two models to the different historical and political development in the countries, which had an impact on financing a business and influenced the codification of rules for accounting administration and closing balance setup. Two generally applicable accounting concepts based on different theoretical principles of determining the economic output are the consequence of the diverse development.

This thesis discovers the questions of periodization of economic output and principles that have a crucial influence on this matter. The emphasis is placed namely on the realization concept, because this principle has a direct or indirect influence on periodization.

The aim of this thesis is to compare various approaches to periodization, to describe the function of realization concept while separating revenues and costs into individual accounting periods, and to describe its role in both Anglo-Saxon and continental accounting models. In order to compare the above mentioned models, for the continental (European) approach I have chosen to use the German business code HGB (primarily focused on the protection of creditors) as an example, and the US GAAP Financial Accounting Standards (focused on "Big Business", i.e. offering useful information to the investors and creditors for them to be able to make founded decisions) as the example of the Anglo-Saxon model. I will also discuss standards that make up the IFSR, which demonstrates the effort to fine tune both above mentioned models.

Another particular target was to describe the theoretical base of these models with respect to its fundamentals, principles, and accounting categories such as revenues, expenses, gains and losses, assets, liabilities and equity.

The thesis consists of four chapters. The first one deals with position of realization principle in terms of the principles for measuring profit and with concepts for sustaining business. This chapter sets out theoretical boundaries.

Second chapter thoroughly describes the theoretical principles and interpretation of realization concept according to the HGB (German Accounting Standards). Besides the description of a valid adjustment, I will introduce the contemporary theoretical discussion dealing with the issue of economic result periodization and listing paper profits in the income statement. The second chapter also deals with declaring economic results according to US GAAP. The emphasis is placed on interpretation of „accrual principle" and „matching principle". The second part of this chapter lists conclusions of accounting standards creators (FASB) on Revenue Cognition, and drafts the future development in the area of reporting on profits. This project is a part of ISFR and US GAAP convergence project.

The third chapter deals with declaring economic results according to the IFRS. It maps both the valid concept, on which the declaring of economic profit is based nowadays, and the future trends included in the proposals made in the frame of IFRS and US GAAP convergence project, which deal with a new system of declaring economic results.

The closing chapter compares both the Anglo-Saxon and European models based on criteria such as nature of the information they can provide about the business, the concept of sustaining business, balance concept, the nature of profits and revenues, assets and liabilities, the moment of recording revenues in the statements, valuation of assets and liabilities and the position of realization concept.

Obsah

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK 9

1 ÚVOD 10

2 POSTAVENÍ REALIZAČNÍHO PRINCIPU V RÁMCI ZÁSAD PRO MĚŘENÍ ZISKU 13

2.1 KONCEPCE ZACHOVÁNÍ KAPITÁLU, SUBSTANCE PODNIKU ČI JEHO VÝNOSŮ (TEORETICKÝ RÁMEC) 14

3 NĚMECKÝ OBCHODNÍ ZÁKONÍK (HGB) A POSTAVENÍ REALIZAČNÍHO PRINCIPU V JEHO RÁMCI 22

3.1 REALIZAČNÍ PRINCIP JAKO PROJEV ZÁSADY OPATRNOSTI 22

3.2 REALIZAČNÍ PRINCIP JAKO ZÁKLAD VYKÁZÁNÍ PERIODICKÉHO HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU 23

3.3 VYBRANÉ INTERPRETACE REALIZAČNÍHO PRINCIPU UPLATŇOVANÉ V SOUČASNÉ DOBĚ 24

3.4 PRINCIP REALIZACE VZTAHUJÍCÍ SE POUZE NA VÝNOSY 34

3.4.1 Uzavření smlouvy a riziko realizace 35

3.4.2 Zaplacení a riziko realizace 36

3.4.3 Dodání výkonu a poskytnutí jiného plnění a riziko realizace 37

3.4.4 Kritika přísného pojetí realizačního principu 38

3.4.5 Alternativní pojetí principu realizace v německy mluvící oblasti 40

3.5 POSOUZENÍ REALIZAČNÍHO PRINCIPU PODLE HGB 40

4 VÝZNAM A OBSAH „ACCRUAL PRINCIPLE“ (ZÁSADY PERIODICKÉHO ZJIŠŤOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU PODLE US GAAP) 42

4.1 ÚČETNÍ PRINCIPY (PRINCIP OCEŇOVÁNÍ V HISTORICKÝCH NÁKLADECH „THE COST PRINCIPLE“, REALIZAČNÍ PRINCIP „THE REVENUE PRINCIPLE“, PŘIŘAZOVACÍ PRINCIP „THE MATCHING PRINCIPLE“) 43

4.1.1 Zásada oceňování v historických cenách (The Cost Principle) 44

4.1.2 Výnosové principy 44

4.1.3 Přiřazení nákladů: Princip časové a věcné shody při zápočtu („matching principle) .. 57

4.2 REVENUE RECOGNITION PROJECT – ZÁVĚRY FASAC 59

5 VÝZNAM A OBSAH „ACCRUAL PRINCIPLE“ (ZÁSADY PERIODICKÉHO ZJIŠŤOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU PODLE IFRS) 69

5.1 REVENUE RECOGNITION PROJECT- ZÁVĚRY IASB 69

5.2 ZÁSADY PRO UZNÁNÍ VÝNOSŮ PODLE AKTUÁLNĚ PLATNÝCH ZNĚNÍ 73

5.2.1 Zásada přírůstku čistého majetku (čistých aktiv) jako nadřazená zásada 73

5.2.2 Zásada realizace a tradiční význam realizačního principu 74

5.2.3 Majetkově-závazkové pojetí: Princip zjišťování přírůstku čistých aktiv jako nadřazená zásada nad dynamickým bilančním pojetím 79

5.2.4 Okamžik realizace a chybějící jednotnost principu výnosové realizace v IFRS 80

5.3 NOVÉ NÁVRHY V RÁMCI PROJEKTU KONVERGENCE IFRS A US GAAP 81

5.3.1 Jednotlivé zásady: Zachycení výnosů v systému smluvních nároků a smluvních povinností……81

5.3.2 Názorná ukázka jednotlivých zásad plánovaného nasazení FASB a IASB ve srovnání s aktuálním řešením v IAS 18 a 11 86

5.3.3 Vyhodnocení regulačního řešení podle nynějších návrhů FASB a IASB. 92

6 ZÁVĚR 95

LITERATURA 100

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

Obrázek 1 Koncepce zachování podniku 15
Obrázek 2 Předpoklady realizace výnosů 55

Tabulka 1 Srovnání výhod a nevýhod jednotlivých koncepcí zachování kapitálu 18
Tabulka 2 Srovnání výhod a nevýhod jednotlivých koncepcí zachování substance 19
Tabulka 3 Kritéria pro přechod vlastnictví a okamžik vykázání výnosu 77
Tabulka 4 Srování majetkově závazkového modelu a anglosaského modelu 97

1 ÚVOD

Od roku 2004 je v České republice platný Zákon o účetnictví, podle kterého vznikla povinnost vést účetnictví a sestavovat výkazy v souladu s IFRS společnostem, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Podobně v roce 2007 vyšly v Německu tzv. návrhy zákonů modernizující německé bilanční předpisy „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes“ (BilMoG). Současnou snahou České republiky i Německa je najít kompromis mezi tradičními předpisy a IFRS. Do budoucna se počítá s plným nasazením IFRS.

Důvod tohoto budoucího vývoje je jednoduchý: proces globalizace nemůže nikdo zastavit. Tomu odpovídá i trend v mikroekonomii a následně i vývoj účetních předpisů. Zvyšuje se vliv nadnárodních společností, v ekonomice přestávají platit hranice, a stejně tak se účetnictví těchto společností neomezuje na předpisy jedné země. To jsou příčiny, proč existuje v současné době tlak na přijetí nadnárodních účetních předpisů, jako jsou IFRS. Tento vývoj nebere v zásadě ohledy na vědecké závěry, odbornou literaturu nebo účetní praxi jednotlivých zemí nebo na zdánlivou kvalitu jednotlivých národních předpisů ve srovnání s IFRS nebo naopak. Jednoduše, ať chceme nebo nechceme, IFRS jsou tady.

Např. v Německu chtějí s pomocí modernizujících zákonů „BilMoG“ dosáhnout změny účetních předpisů, které jsou obsaženy v obchodním zákoníku „HGB“ tak, aby byly v souladu s IFRS. Tyto změny se týkají zejména zrušení následujících ustanovení:

- práva volby aktivace goodwillu (§ 246 odst. 1., věta 1 HGB-E),
- nákladových rezerv, které jsou vytvářeny podle § 249 odst. 2 HGB,
- práva volby časového rozlišení DPH, spotřebních daní a cel u záloh podle § 250 odst. 1, věta 1 HGB,
- nákladů na uvedení do provozu § 269 HGB,
- tzv. svévolných odpisů („Willkürabschreibung“) podle § 253 odst. 4 HGB,
- daňové odpisy a zvláštní položky podle § 247 odst. 3 a § 247 HGB,
- odpisů za účelem vyhnutí se budoucích změn v hodnotě, které nastanou díky kolísání cen na trhu podle § 253 odst. 3 věta 3 HGB,
- práva aktivace pro položky aktiv z daňového práva podle § 247 odst. 2 HGB,
- práva na zvýšení hodnoty aktiv podle § 253 odst. 5 HGB,

- odděleného vykazování vlastních akcií jako aktiva,
- „Buchwertmethode“ při konsolidaci podle § 301 odst. 1 věta č. 1 HGB,
- práva volby při určení okamžiku první konsolidace podle § 301 odst. 2 HGB,
- práva volby pro zaúčtování Goodwillu při konsolidaci jako kapitálového rezervního fondu.

Obecně shrnuto, jedná se o prosazení zásad jako „risk and reward“ a „substance over form“ (to se týká hlavně finančního leasingu), zásad pro zachycení aktiv jako jsou samostatně vytvořené nehmotné statky, zásad pro vytváření rezerv (zrušení nákladových rezerv) a pravidel pro snížení hodnoty do HGB.

Tyto hlavní změny mění filozofii německých účetních předpisů a dotýkají se vykazování zisků a ztrát.

Dle mého názoru je před přijetím jakýkoliv koncepčních úprav detailních účetních a bilančních pravidel důležité porozumět teoretickým základům koncepcí nejdůležitějších světových účetních systémů, jako je anglosaský a kontinentální model, neboť koncepčně nejednotný přístup při řešení konkrétních případů v praxi vede k vytváření prostoru k manipulacím s výsledky.

O rozdílech mezi účetními závěrkami, které byly sestavené podle anglosaského nebo kontinentálního účetního modelu, bylo už mnoho napsáno. V literatuře se odůvodňují odlišnosti těchto dvou modelů rozdílným historickým a politickým vývojem oblastí, který se promítl do způsobu financování podniku a ovlivnil kodifikaci pravidel pro vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky.

Následkem rozdílného vývoje jsou dnes v zásadě použitelné dvě účetní koncepce postavené na rozdílných teoretických základech zjišťování hospodářského výsledku.

Tato práce se zabývá problematikou periodizace hospodářského výsledku a principy, které o ní rozhodují (tj. rozhodují o výši hospodářského výsledku vykázaného v jednotlivých obdobích). Centrem mého zájmu byl zejména realizační princip, protože tento princip ovlivňuje přímo nebo nepřímo periodizaci.

Cílem práce je srovnat různé přístupy k periodizaci, popsat úlohu realizačního principu při separování výnosů a nákladů do jednotlivých účetních období a jeho postavení v anglosaské a kontinentální účetní koncepci. Pro srovnání výše uvedených modelů jsem vybrala jako vzor kontinentálního (evropského) přístupu německý obchodní zákoník HGB

(primárně zaměřený na ochranu věřitelů) a jako vzor anglosaského přístupu souhrn standardů v USA obvykle označovaný jako US GAAP (přesněji „Financial Accounting Standards, orientované na „Big Business“, tj. poskytování informací investorům a věřitelům) a nakonec standardy, které tvoří celek IFRS, ve kterém se projevuje snaha sladit výše uvedené modely.

Dalším, dílčím cílem **bylo mapovat „ryzí“ teoretické základy těchto modelů a to z hlediska zásad, principů a účetních kategorií jako jsou výnosy, náklady, zisky, ztráty, aktiva, závazky a vlastní kapitál.**

Praxe se ve většině případů zabývá řešením jen dílčího problému a nepřihlíží k logice, na níž je budovaná účetní koncepce, což vede k vytváření prostoru k manipulacím s výsledky. Ve své práci bych ráda zdůraznila nezbytnost jednotného koncepčního přístupu při řešení konkrétních případů v praxi.

Vycházím z účetního pojetí zisku. Předmětem mého zkoumání je hospodářský výsledek prezentovaný v roční účetní závěrce, který je vypočítán za předpokladů pokračování podniku v budoucnosti a individuálního ocenění položek majetku.

Práce má čtyři části. První se zabývá postavením realizačního principu v rámci zásad pro měření zisku a koncepcemi pro zachování podniku. V dalších částech jsou popsány výklady realizačního principu podle HGB, US GAAP, IFRS. V závěrečné části jsou kontinentální a anglosaský model porovnány podle kritérii, jako jsou charakter informací, které poskytují o podniku, koncepce zachování podniku, bilančního pojetí, povahy výnosů a nákladů, aktiv a pasiv, okamžiku zachycení výnosů ve výkazech, oceňování aktiv a pasiv, postavení realizačního principu.

Téměř výhradně německy nebo anglicky psaná odborná literatura byla do značné míry na překážku použití výstižných českých termínů, proto jsou hlavní pojmy v příslušné oblasti uváděny rovněž v německém či anglickém originále.

2 POSTAVENÍ REALIZAČNÍHO PRINCIPU V RÁMCI ZÁSAD PRO MĚŘENÍ ZISKU

Zisk je ve většině světových koncepcí chápán jako čisté zvětšení majetku, tj. jako přebytek poté, co je zachována podstata podniku. Jak budeme charakterizovat tuto podstatu, to závisí na volbě koncepce. Takto zjištěný zisk je základem pro určení nároků na jeho vyplacení. Při nadměrném odčerpání může dojít k ohrožení existence podniku. Je však nutné rozlišovat mezi nárokem na zisk (ve smyslu pouhého přidělení podílu na zisku a nárokem na vyplacení zisku). Proto, aby nedocházelo k ohrožení podniku do budoucna, je nutné navázat nárok na příděl zisku na zachování podstaty podniku. Za účelem měření takového nároku je zisk charakterizován jako „odčerpatelná" částka. Tou rozumíme částku, o kterou se zvýšil čistý majetek podniku v daném účetním období. Je otázkou, zda jsme schopni stanovit tuto částku, a jak přesně, pokud předpokládáme nepřetržité pokračování podniku do budoucna.

V současně platných předpisech pro výkaznictví jsou obsaženy v podstatě dvě koncepce;

- **uchování finančního kapitálu** (koncepce zachování kapitálu), a to buď nominálně, nebo v přepočtu na současnou kupní sílu investovaného kapitálu (reálně) a
- **uchování produkčního kapitálu** (koncepce udržení substance).

Podle prvního pojetí podnik dosahuje zisku, pokud je jeho vlastní kapitál na konci období vyšší než na začátku (bez vkladů a výběrů vlastníků). Podle druhého pojetí podnik dosahuje zisku, až když se mu podaří reprodukovat čistá aktiva měřená výrobní kapacitou nebo kapacitou podnikatelské činnosti.

V pozadí těchto koncepcí spočívá účel podniku, což je trvalý růst příjmů vlastníků, a zdrojem těchto trvalých příjmů je čistý majetek, který by se neměl snižovat, nýbrž zvyšovat. Pro zachycení majetku v bilanci jsou **uplatňovány zásady pro zjišťování existence majetku** – jako zákaz zachycování čistě zúčtovacích položek v bilanci (které jsou upřednostňovány v rámci dynamického pojetí), zásada ekonomického pohledu na majetek (přednost obsahu před formou) a převoditelnost.

Ekonomickým pohledem se rozumí přednost ekonomické podstaty před právním pohledem. Např. závazky ve smyslu občanského práva nemusí splňovat kritéria pro zachycení v bilanci, stejně tak pojem majetku je z těchto dvou pohledů rozdílný. Nehmotné statky, např. vztahy se zákazníky, mohou být zachyceny v bilanci a přitom neodpovídají

právnímu pojmu majetku. Převoditelností se opět rozumí převoditelnost v ekonomickém smyslu. Majetkem se rozumí jen to, za co by byla nezávislá třetí osoba ochotna zaplatit, tj. co nabyvatel podniku započítal do ceny při nabytí podniku (mohou to být rovněž např. vztahy se zákazníky nebo schopný pracovní kolektiv).

Pro určení nároku na zisk je též nutno aplikovat zásadu **individuálního ocenění majetku** (Einzelbewertungsprinzip)[1], která má za úkol objektivizovat postupy pro zjištění existence majetku. Zásada individuálního ocenění je projevem opatrnosti a zabraňuje kompenzaci rizika ztráty s odměnami ve vztahu k zisku. Aby mohla být položka čistého majetku oceněna, musí být identifikovatelná, tj. je možné ji v každém okamžiku přiřadit tržní cenu.

Další zásadou, která je uplatňovaná pro jednoznačné určení zisku v kontinentálním modelu, je **princip opatrnosti**. Všeobecný princip opatrnosti je imparitním principem v širším smyslu.

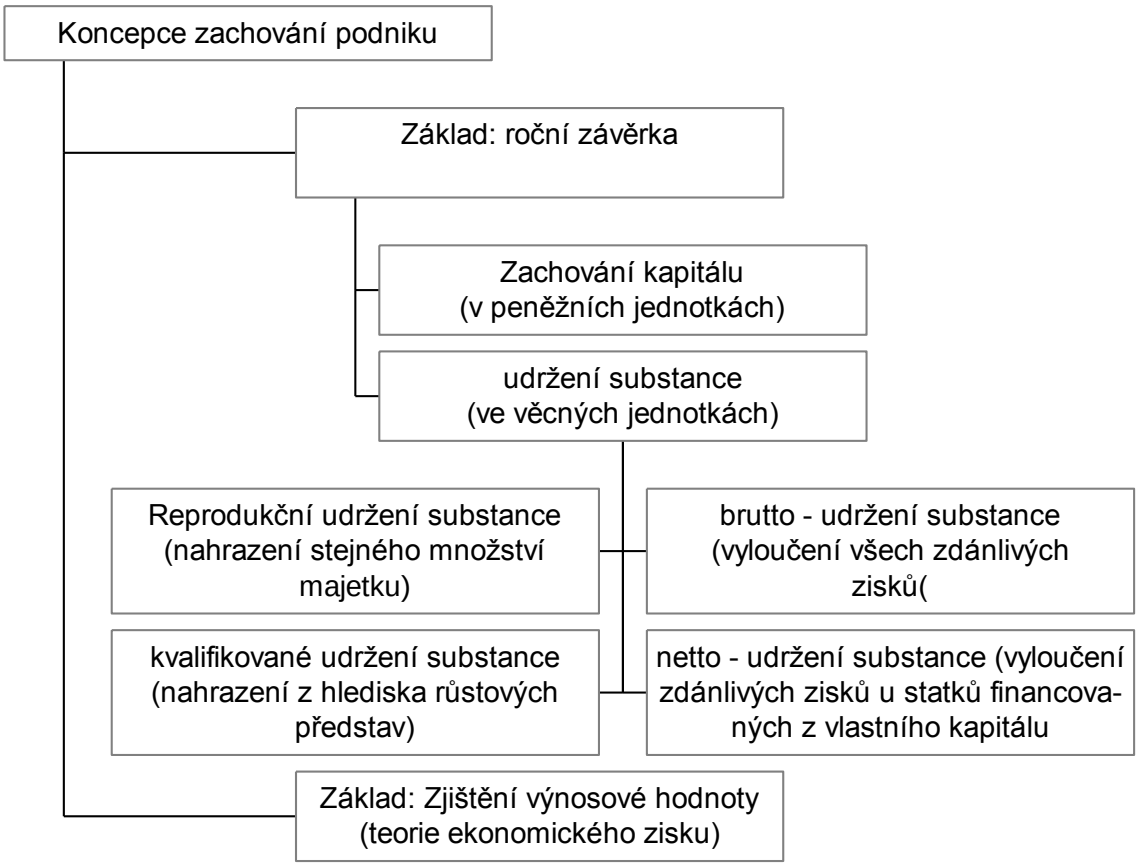
Realizační princip spojuje zisk zásadně s aktem obratu ve smyslu toho, jak jistý je přírůstek pohledávky vyplývající z poskytnutého plnění. Čisté zvětšení majetku, které vyplývá z pouhého vlastnictví (držby) aktiv v důsledku růstu jejich hodnoty, zůstává při zjišťování zisku s cílem změřit nárok na zisk na bázi realizačního principu nezohledněno. Nárok na zisk je navázán na realizaci zisku a odpovídá bilančně právnímu principu opatrnosti. Realizační princip zohledňuje nejistotu snížení hodnoty aktiv, které může nastat k bilančnímu dni, případně zvýšení hodnoty dluhů v tom smyslu, že v budoucnu může nastat obrat ve vývoji jejich hodnoty. Realizační princip tak může být chápán jako jeden z mechanismů principu opatrnosti.

2.1 Koncepce zachování kapitálu, substance podniku či jeho výnosů (teoretický rámec)

Z hlediska stanovení zisku a definování pojmu zachování podniku jsou rozlišovány na jedné straně koncepce, které vycházejí z bilance, jako jsou koncepce zachování kapitálu („finanční pojetí majetkové podstaty“), kde se měří zachování podniku v peněžním vyjádření, a koncepce zachování substance („hmotné pojetí majetkové podstaty“), kde je

[1] Každý jednotlivý majetek a položka vyjadřující dluh je oceněn. Ve výjimečných případech, kdy to neumožňují okolnosti, např. z technických důvodů není možné ocenit soubor majetku, je možno zjednodušit postup při ocenění, např. v případě zásob stejného druhu nebo v případě skupin zásob, které mají stejné technické parametry.

snaha zachovat podnik věcně; na straně druhé koncepce, které vycházejí z celkového ocenění podniku, jakou je teorie ekonomického zisku.



Obrázek 1 Koncepce zachování podniku[2]

[2] Wöhe, G.: Úvod do podnikového hospodářství, 1. vydání českého překladu, C.H. Beck, Praha, 1995, s. 607.

Koncepce zachování kapitálu

Tato koncepce vychází ze strany pasiv a snaží se o zachování podniku v peněžním vyjádření existujících zdrojů financování. *Z pohledu této koncepce je rozvaha pouhým výkazem zachycujícím peněžní osud podniku*. Podnik vynakládá náklady pro dosažení výnosů, a tak se díky peněžnímu koloběhu začleňuje do celkového národního hospodářství. V podniku probíhá transformační proces v tomto pořadí peníze ⇒ zboží ⇒ peníze.

Protože jednotlivé peněžní transformační procesy, které probíhají v životě podniku, jsou v různém stádiu, *není možné zjistit správný hospodářský výsledek před uskutečněním likvidace podniku a sestavením totální závěrky nebo před jeho prodejem jako celku.*[3]

Každé mezitímní uzavírání (roční závěrka) je fikcí, poněvadž se předjímá konečné peněžní vypořádání. „V tomto neukončeném procesu je třeba pro bilanční účely všechny transakce, které se ještě nepřeměnily do peněžní formy, peněžně vyjádřit zdánlivě.“ *Problémem je, že se nedá přesně k bilančnímu dni zjistit dnešní hodnota v budoucnu očekávaného příjmu a učiněného výdaje.* Proto má periodický bilanční hospodářský výsledek omezenou vypovídací hodnotu. *V uzávěrce jsou fiktivně přeměněny stavy majetku na peněžní formu (aby mohly být jednotným způsobem vykázány), proto potom z těchto údajů vypočítaný hospodářský je fikcí také*. Skutečný výsledek se dá zjistit jen po dokončení všech peněžních transformačních procesů, a to s pomocí totálního vyúčtování v podobě rozdílu mezi celkovými příjmy peněz a peněžními výdaji za celou dobu existence podniku (který již byl likvidován).

Periodické zjišťování hospodářského výsledku s pomocí roční účetní uzávěrky je tedy v účetní praxi vlastně pomocným (i když nezbytným) nástrojem a fikcí. Příčinou, proč se bilance takto sestavuje, je to, že podnikatel z ryze účelového důvodu nemůže a ani nechce čekat do úplného konce (a zániku) podniku, proto se spokojuje s takovýmto pravděpodobným odpočtem.

Na problém rozporu předpokladu nepřetržité činnosti podniku do budoucna a sestavování roční účetní závěrky za účelem poskytnutí informací účetním uživatelům navazuje problém techniky výpočtu periodického hospodářského výsledku. V účetnictví nacházíme v zásadě dva základní přístupy k oddělování transakcí pro odvození

[3] Srovnej Rieger, W.: Einführung in die Privatwirtschafslehre , Norimberk, 1928.

hospodářského výsledku za období[4], jde vlastně o postup zpětné dekompozice totálního zisku:

- tzv. spojité účtové systémy, které zachycují působivé podnikové transakce příčinně (spojitě) a používají k odvození zisku pojmy výnosy a náklady.
- tzv. nespojité účtové systémy, které zaznamenávají působivé hospodářské transakce důsledkově (nespojitě), výsledek je v tomto případě diference mezi peněžními příjmy a výdaji, které souvisí s výdělečnou činností podniku.[5]

Teorie nominálního zachování kapitálu

U tohoto typu teorií se nepřihlíží k vlivům inflace či deflace, nýbrž vychází se z konvence existující stálé kupní síly peněz.

Zisk je chápán jako zvýšení nominálního vlastního kapitálu za dané účetní období nad úroveň, kterou měl na počátku období, po vyloučení vlastnických transakcí.

Ocenění je založeno na bázi pořizovacích cen nebo výrobních nákladů, tzn. na historické ceně vyjádřené v nominálních peněžních jednotkách. Tento model je nejvíce používán v praxi.

Teorie reálného zachování kapitálu

Cílem uvedeného přístupu je zachování v penězích vyjádřeného původního kapitálu v jednotkách stálé kupní síly. Ocenění je opět založeno na bázi pořizovacích cen nebo na výrobních nákladech, ale přepočítaných na fixní kupní sílu, tzn. použijí se historické ceny, avšak vyjádřené v peněžních jednotkách pevné kupní síly. Podle toho, jaký mají charakter aktiva a pasiva, se postupuje takto:

Nepeněžní aktiva a pasiva se přepočtou pomocí koeficientu (k), který se vypočítá jako poměr cenového indexu platného v době, kdy se výkaz sestavuje, a cenového indexu platného v době, kdy se poprvé účtovalo. U peněžních aktiv a pasiv se změny vykazují jako ztráty a zisky z pohybu cenové hladiny (zdánlivý výsledek).

[4] Srovnej Janhuba, M. (2005): Základy teorie účetnictví, Oeconomica, Praha.

[5] Peněžním výdajem jsou v tomto pojetí např. i odpisy. Proto nelze ztotožňovat hospodářský výsledek zjištěný na nespojité bázi automaticky s konečným přírůstkem nebo úbytkem peněz v pokladně, anebo na účtu.

Tabulka 1 Srovnání výhod a nevýhod jednotlivých koncepcí zachování kapitálu

Koncepce zachování kapitálu (vychází ze strany pasiv)	
Nominální zachování kapitálu	***Reálné zachování kapitálu***
+	+
▪ průkaznost, nezávislé na subjektivním rozhodování podniku ▪ snadnost (bilanci je možné sestavit z konečných zůstatků) ▪ snadná interpretace údajů pro rozhodování (srovnatelnost plánovaných výsledků se skutečnými v oblasti nákladů, kontroly stavu a pohybu peněžních prostředků).	▪ vykázání vlivu pohybu cenové hladiny ▪ průkazné, nezávislé na subjektivním rozhodování podniku ▪ snadná interpretace údajů pro rozhodování
-	-
▪ silná vazba na minulost ▪ chyba měřítka - nezachycení cenových pohybů (minulá a současná tržní cena aktiv neporovnatelná) ▪ není možné vykázat pohyby cenové hladiny. ▪ vznik oceňovacích směsí aktivech a pasivech	▪ silná vazba na minulost ▪ chyba měřítka - nezachycení cenových pohybů (minulá a současná tržní cena aktiv neporovnatelná) ▪ problematické je získání indexů pro ▪ vyloučení pouze zdánlivých zisků

Koncepce udržení substance

Tato koncepce vychází ze strany aktiv a snahou je zachovat produkční schopnost podniku. Problémem je, že toto pojetí majetkové podstaty a jejího uchování je vykládáno různě, což se projevuje i v různých způsobech měření produkční schopnosti podniku.[6]

Základem tu je myšlenka, že *přírůstek čistých aktiv představuje výnos* a *úbytek čistých aktiv náklad*. V úvahu se berou jen takové změny čistých aktiv, které neplynou z vlastnických transakcí (zvyšování nebo snižování vlastního kapitálu vlastníky).

V případě této koncepce je výsledovka pomocným výkazem, kde lze nalézt podrobnější informace o příčinách změn čistých aktiv.

[6] Např. prof. B. Fireš ve své učebnici Mezinárodní účetní standardy (1. vydání, Svaz účetních, Praha 1997) uvádí následující možnosti měření produkční schopnosti podniku: pomocí schopnosti podniku vyrobit nebo prodat na konci období stejné druhy a stejná množství výrobků jako na počátku období; schopnosti podniku dosáhnout na konci období, popř. i v období budoucím stejné výnosnosti z kapitálu investovaného vlastníky; uchovat čistá aktiva podniku ve stejné hodnotě, již měla na počátku období. Tento přístup se liší od přístupu uvedeného v bodě prvním v tom, že umožňuje podniku přejít na jiný druh výroby v souladu s potřebou dosáhnout žádoucí výkonnosti.

Charakteristické pro tuto koncepci je oceňování na bázi dnešních cen náhrady (reprodukčních cen), a to vyjádřených buď v nominálních peněžních jednotkách, nebo v jednotkách stálé kupní síly.

Tabulka 2 Srovnání výhod a nevýhod jednotlivých koncepcí zachování substance

Koncepce zachování substance (vychází ze strany aktiv)	
V nominálních peněžních jednotkách	***V jednotkách stálé kupní síly***
+	+
▪ odpoutání od minulosti ▪ schopnost samostatně vykázat cenový pohyb ▪ vykázání pohybu kupní síly	▪ odpoutání od minulosti ▪ schopnost samostatně vykázat cenový
-	-
▪ problémy s objektivním zjištěním příslušné ▪ nutnost úpravy účetních údajů pro sestavení ▪ problémy s indexy pro přepočet	▪ problémy s objektivním zjištěním příslušné ▪ nutnost úpravy účetních údajů pro

Prof. G. Wöhe vzal při klasifikaci této koncepce v úvahu zachování substance i aspekt financování. Z tohoto pohledu lze následně rozčlenit tuto koncepci, podle toho zda je nebo není zohledněn růst cen, který je důsledkem technického zlepšení reprodukovaných hospodářských statků. V dalším stupni je pak dále dělená podle toho, zda se bere v úvahu i struktura finančních zdrojů.

Teorie absolutního nebo reprodukčního udržení substance

Absolutní[7] (materiální[8], reprodukční[9]) udržení substance se dosáhne tehdy, když z tržeb z prodejů za určité období lze všechny ve výrobním procesu spotřebované statky ve stejném množství a stejné kvalitě opatřit znovu.

Tato koncepce udržení substance je čistě statická, a nehodí se pro dynamické hospodářství, kde technický pokrok jde neustále vpřed, a zároveň se rychle mění podmínky na trhu.

Teorie relativního[10] nebo kvalifikovaného[11] udržení substance

[7] Viz např. Geldmacher, E.: Wirtschaftsunruhe und Bilanz. Bd. 1: Grundlagen und Techniken der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung. Berlin, 1925.

[8] Viz Walb, E. : Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Berlin, Wien, 1926.

[9] Viz Hax, K.:Die Substanzerhaltung der Betriebe. Köln und Opladen, 1957, s.19

[10] Srovnej Schmidt, F.: Die organische Tageswertbilanz. 3. Aufl. 1929, nezměněný dotisk, Wiesbaden, 1951

Struktura kapitálu a zachování podniku

Předcházející teorie lze dále třídit podle toho, zda berou v úvahu aspekt financování. Pokud ne, je celý přístup označovaný jako brutto udržení substance. Jeho postatou je zadržovat nominální zisk a vytvářet tak dodatkový kapitál potřebný pro udržení substance bez ohledu na financování. Vede to k růstu podílu vlastního kapitálu na celkovém kapitálu a „vytěsňování" podílu kapitálu cizího.

Koncept, který bere v úvahu aspekt financování, se nazývá „netto uchování substance". Tento koncept vychází z představy, že uchování substance pomocí oddělení určité části nominálního zisku je potřebné jen u majetkových předmětů financovaných z vlastního kapitálu, zatímco inflační nárůsty cen u majetkových hodnot financovaných z cizího kapitálu jsou kompenzovány odpovídajícím inflačním zvýšením cizího kapitálu.

Problém tohoto přístupu spočívá ve faktu, že není možné bez pomoci určité arbitrárně stanovené hypotézy (fikce) určit, které hospodářské statky byly financovány z vlastního a které z cizího kapitálu.

Teorie zachování výnosu[12]

Snahou těchto teorií je zachovat podniku takové jmění, které by přinášelo stále stejný výnos, jako v předchozích obdobích. Teprve to, co je navíc nad tento výnos, je pravý zisk. Mohou existovat např. následující varianty:

- Brutto metoda: Celý zisk se očistí o vliv inflace a o loňský zisk.

- Netto metoda: Stejně jako v předchozí metodě se očistí jen zisk vzniklý (na základě hypotézy) z vlastního kapitálu, nikoli zisk vzniklý z cizího kapitálu. Problémem zůstává, podle jakého kritéria celkový zisk rozdělit na tyto dvě části.

Kapitálově teoretická bilanční teorie

Bilance je výkaz budoucích peněžních, případně kapitálových toků. Aktiva nejsou stavy statků oceněných původními pořizovacími cenami, ale celek očekávaných budoucích přírůstků majetku a výkonů, obdobně pasiva jsou celek očekávaných budoucích úbytků majetku a výkonů.

---

[11] Srovnej Sommerfeld, H.: Bilanz (eudynamisch). HdB, 1. Aufl. 1926, Bd. I sl. 1340 a n.

[12] Citováno dle Vysušil, J.: České a americké účetnictví, Praha, Montanex, 1997, s. 36-37.

Na základě těchto hlavních myšlenek, původně prof. K. Käfera, ale i dalších teoretiků, v počátcích rovněž např. W. Riegera, byly rozpracovány tyto varianty kapitálově teoretické bilanční teorie:

(a) Čistá ekonomická zisková koncepce (P. Hansen a J. Honko).

Všechen kapitál se vyjádří jako kapitalizovaný výnos, přičemž vlastní kapitál se považuje za výnosný jen tehdy, roste-li více než předpokládaný kapitálový výnos.

Přebytek ve výnosnosti vlastního kapitálu je pak skutečný zisk. (Problémem je volba správné úrokové míry při kapitalizaci.)

(b) Syntetická bilanční teorie (H. Albach), v níž se:

- minulé platby porovnávají se současnou hodnotou budoucích plateb;
- zisk se počítá jako úrok z použitého kapitálu při použití vnitřního výnosového procenta;
- ocenění majetku je v pořizovacích cenách;
- kapitál je (podobně jako u předchozí varianty) počítán jako současná hodnota budoucích zisků.

(c) Kapitálově teoretická bilance v užším smyslu

G. Seicht[13] vychází z toho, že metoda vnitřního výnosového procenta se použije k výpočtu výnosnosti majetku (v aktivech) a dluhů (v pasivech), vlastní kapitál je pak saldem z takto počítaného majetku a dluhů, zisk je dosažný přírůstek vlastního kapitálu.

V dalších kapitolách práce vycházím z účetního pojetí zisku. Zisku, který je vypočítán za předpokladu pokračování do budoucnosti a individuálního ocenění položek majetku a jeho výše prezentované v roční účetní závěrce.

Budou popsány různé způsoby periodizace hospodářského výsledku v různých účetně právních systémech s ohledem na principy, které rozhodují o výši hospodářského výsledku vykázaného v účetní závěrce.

[13] V české literatuře najedeme tuto teorii podrobně zpracovanou v Janhuba, M.: Účetnictví (úvod do teorie), Praha, 1998, s. 168-177.

3 NĚMECKÝ OBCHODNÍ ZÁKONÍK (HGB) A POSTAVENÍ REALIZAČNÍHO PRINCIPU V JEHO RÁMCI

Historicky je německé bilanční právo postaveno na statickém přístupu. Cílem účetní závěrky bylo podat přehled majetku a závazků k bilančnímu dni v reprodukčních cenách. Porovnáním čistých aktiv na začátku a na konci období je zjištěn buď zisk, nebo ztráta. Za účelem zjištění vyplatitelného zisku byl do HGB zaveden „realizační princip".

Chápání realizačního principu v německy mluvících zemích je ovlivněno dvěma základními bilančními teoriemi, - statickou a dynamickou bilanční teorií. Statická bilanční teorie chápe realizační princip jako projev zásady opatrnosti. Dynamická teorie vidí v realizačním principu základ pro periodizaci hospodářského výsledku.

Důvodem rozdílnosti v přístupu statické a dynamické teorie je účel zjišťování hospodářského výsledku, který rozhoduje o druhu periodizace. (Tj. o způsobu a výši v jaké bude hospodářský výsledek za dobu existence podniku vykázán v jednotlivých účetních obdobích.)

Současné nejvýznamnější interpretace realizačního principu, tzv. klasická a Moxterem zastupovaná nová interpretace, která se snaží přiblížit anglosaské koncepci, se liší přístupem k periodizaci nákladů.

3.1 Realizační princip jako projev zásady opatrnosti

Realizační princip je projevem zásady opatrnosti. Tento názor byl vysloven již v novele německého obchodního práva pro akciové společnosti a komanditní společnosti na akcie v roce 1884[14]. Základem tohoto předpisu bylo statické pojetí a vyplývala z něj povinnost sestavovat roční závěrku akciové společnosti opatrně a výstižně. Cílem sestavování bilance bylo podat přehled majetku a závazků oceněného realizovatelnou hodnotou[15] k bilančnímu dni za předpokladu trvání podniku v budoucnu. U akciové

[14] viz. Lion, M.: Vierteljahreschrift für Finanzen und Steuern, Biographisches Handbuch der deutschsprachigen wirtschaftswissenschaftlichen Emigration nach 1933, hrsg. von H. Hagemann, C.-D. Krohn.München 1999, str. 401: „V pruském všeobecném zemském řádu byl sice stanoven princip nižší hodnoty užitý ale s výhradou jiného ustanovení ve společenské smlouvě (§644). Také v bilanční praxi a v písemnictví se nechá realizační princip prokázat již před rokem 1884, nebyl však obecně vžitou účetní praxí."

[15] Realisierungswert – definice této hodnoty je srovnatelná s definicí realizovatelné (vypořádací) hodnoty použité v KR.99 c) „Aktiva se oceňují na úrovni peněž nebo peněžních ekvivalentů, kterou by bylo možno získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení" Závazky se oceňují v jejich vypořádacích hodnotách, to

společnosti však akcionářům hrozilo při rozdělení takto vykázaného a nadceněného zisku na výplatu dividend ohrožení majetkové podstaty podniku**. Realizační princip měl za úkol zabránit vyplácení zisku, který by nebyl k bilančnímu dni realizován**, tj. potvrzen obratem. Též pamětní spis k obchodnímu zákoníku (z r. 1987) spatřuje funkci realizačního principu výlučně v zabraňování rozdělení nerealizovaných zisků (Gewinnverteilungssperre) a vyjadřuje se o této funkci jako o zvláštním pravidlu pro oceňování v právu akciových společností.

Herman Vait Simon, jeden z významných autorů statického bilančního pojetí (za předpokladu pokračování v činnosti v budoucnu) k funkci realizačního principu uvádí: „Účetní závěrka v závislosti na právní formě (jak u podnikatele, tak u akciové společnosti) má za úkol podávat pravidelně přehled o stavu majetku a závazků (finanční pozici). Se zřetelem k tomuto úkolu není realizační princip důležitý**. Pouhý růst cen majetku nad pořizovací a výrobní náklady však znamená, že už byl dosažen podle těchto bilančních zásad zisk** (Také nerealizované zisky zvyšují hodnotu majetku). Z těchto důvodů pro akciové společnosti platí vedle hlavního bilančního úkolu realizační princip, protože s jeho pomocí se předchází možnosti rozdělování fiktivních dividend a rozdělování dosaženého zisku zjištěného podle výše uvedených zásad.“[16]

3.2 Realizační princip jako základ vykázání periodického hospodářského výsledku

Jeden z prvních, kdo si uvědomil vztah realizačního principu a periodického vykazování hospodářského výsledku, byl Eugen Schmalenbach. Ten vycházel z tvrzení, že hodnota podniku se nedá bilancí majetku zjistit. Z tohoto odvodil následující tezi: Pokud není možné bilancí zachytit skutečný (efektivní) majetek, je možné zjistit dobře vypovídající hospodářský výsledek. Vypovídajícím výsledkem má Schmalenbach na mysli „srovnatelný hospodářský výsledek v jednotlivých letech, z kterého je možné předvídat budoucí situaci podniku (či konkurs).“[17] Realizační princip uvádí, že růst hodnoty aktiv a

---

znamená nediskontovaných úrovních peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude třeba podle očekávání zaplatit při úhradě závazků v běžném podnikání.

[16] Simon, Herman Veit: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berlin 1899, str. 336

[17] Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln und Opladen 1962, str. 49.

snížení hodnoty pasiv je zachyceno teprve s okamžikem obratu (směny). Do tohoto okamžiku jsou aktiva a pasiva v rozvaze zachycena v pořizovací ceně nebo ve výrobních nákladech. Realizační princip je základem pro zachycení aktiv a pasiv v rozvaze. Výdaje vynaložené na pořízení hmotného majetku jsou nejdříve zachyceny v aktivech a později přiřazeny prostřednictvím odpisů k aktuálním obratům. Výdaje, které teprve nastanou, ale které už podpořily obraty daného hospodářského období, budou zachyceny v pasivech. Podobné vymezení platí i pro příjmy. **Dynamické pojetí vyžaduje bezpodmínečně periodické zjišťování hospodářského výsledku vázaného na obrat**, proto jsou v aktivech zachyceny v aktivech např. výdaje na reklamu, vývoj, odhalení ložiska na rozdíl od statického pojetí, kde by tyto výdaje nesplňovaly nadřazené požadavky kladené pro zachycení aktiva (pochybnost o existenci aktiva). Zachycení aktiv v rozvaze není tedy omezeno jen na majetek, který splňuje kritéria daná zástupci statického pojetí. Důsledkem je pak rozdílné chápání časového a věcného rozlišení.

Obecně se dá říci, že položky aktiv v bilanci jsou v dynamickém pojetí zachyceny na základě periodizace (přiřazení nákladů a výnosů období, kdy jsou zapříčiněny obratem), tj. **v bilanci jsou zachyceny platby, které v budoucnu povedou k nákladu či výnosu, nebo bilance zahrnuje nynější náklady nebo výnosy, které nebyly ještě zaplaceny.** Bilance v tomto smyslu je „zásobárnou sil podniku“. Proto aktiva nejsou omezena pouze na majetkové hodnoty.

Realizační princip je chápán jako oceňovací princip, který je objektivní, nevytváří žádný prostor k manipulacím. „Pokud by nebyl užit, musela by se daleko rozsáhleji používat zásada opatrnosti.“[18] .

3.3 Vybrané interpretace realizačního principu uplatňované v současné době

Jak již bylo řečeno, ze zmíněných bilančních teorii se vyvinuly dvě základní interpretace realizačního principu.

Jako **klasická interpretace** realizačního principu bývá v německy mluvících zemích označován výklad realizačního principu jako pravidla pro vykazování výnosů[19]. To

[18] Schmalenbach: str 173

[19] Kümpel, Thomas: Grundsätze der Gewinnrealisierung in der internationalen Rechnungslegung im Vergleich zu den Vorschriften des deutschen Bilanzrechts, WiSt Heft 8, August 2002, str. 439: “Obvykle se realizační princip nevztahuje na náklady, nýbrž je chápán jako pravidlo, které se dotýká vykazování výnosů. V § 252 odst. 1 č. 4 HGB je formulován realizační princip – neúplně jako oceňovací zásada a ne jako zásada

znamená, že *realizační princip se vztahuje na výnosy přímo a náklady pouze nepřímo* (jen na ty náklady, které jsou přiřaditelné dotyčnému obchodnímu případu). Náklady se tak musí až do okamžiku realizace v souladu se zásadou oceňování v pořizovacích cenách neutralizovat.

Mezi zástupce tohoto směru patří Leffson. V jeho výkladu realizační princip patří mezi **oceňovací zásady** (zásada oceňování v pořizovacích cenách), **neřadí se mezi zásady rozhodující o zachycení aktiva nebo pasiva v bilanci,** ale je **rozhodující pro vykazování zisku,** který je schopen vyplacení.

Základem periodizace zisku je zásada oceňování v pořizovacích cenách. Účelem realizačního principu podle Leffsona je zabránit:

- vykazování nerealizovaných zisků, a
- vlivu procesu pořizování na hospodářský výsledek.

atd. 1) Postulátu 1 odpovídá to, že výnosy nebudou vykázány dříve, než budou potvrzené trhem (prodané). Pokud by se vykázaly nerealizované zisky v celkovém hospodářském výsledku, zvýšilo by se daňové zatížení a výplaty zisku.

atd. 2) Zachycením výdajů na pořízení v aktivech se zabraňuje ovlivnění hospodářského výsledku procesem pořizování majetku. Na výsledkové neutralitě výdajů, které budou nákladem až v pozdějších periodách, spočívá zachycení aktiva v rozvaze (aktivace). Z toho zároveň plyne, že majetek do svého vyřazení bude veden v pořizovacích a výrobních nákladech (zásada oceňování v pořizovacích cenách). Zúčtovací periody budou smysluplně rozděleny, pokud při pořízení majetku, kdy neexistuje žádný důvod pro snížení ceny, bude zachycen náklad teprve v období, ve kterém je daný majetek spotřebován (*věcná a časová souvislost nákladů*).

Jeho úkolem je stanovit okamžik, kdy výkony podniku vedou k realizaci zisku. S realizací v tomto určeném „okamžiku realizace“ je spojen skok v hodnotě.“[20]

---

pro zachycení položky v rozvaze - jen pro zisky, a významní autoři uvádí, že jako úkol je určen realizačnímu principu stanovení okamžiku, ve kterém vede plnění podniku k zisku. V této souvislosti budou rozvíjeny předpoklady pro vykázání výnosu, bez současného přistoupení k vykazování nákladů.“

[20] Leffson, Urlich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, IdW-Verlag GmbH, Düsseldorf 1982, str. 225.

Protiteze, kterou lze najít v německé literatuře: Zboží se nezhodnotí k nějakému okamžiku, např. aktu obratu (směny), nýbrž výnos neustále dozrává. Odbyt je jen jedna z fází existence podniku.

Podle tohoto názoru je možné užít klasický realizační princip z účelových důvodů tam, kde výkony vznikají kontinuálně, neustále a budou hned prodány. V tomto případě se nebude lišit výsledek jak při použití klasického realizačního principu, tak přístupu založeném na neustále hromadících se ziscích. „Zde je zcela jedno, kde leží okamžik realizace, a zda přírůstek zisku je realizován náhle nebo neustále.“[21] Důsledkem pojetí je, že vznik hodnoty je odůvodnitelný už ve stádiu rozpracovanosti (výsledkové zachycení „otevřených obchodů“ – zachycení s vlivem na výsledek v okamžiku uzavření smlouvy).

Myšlenka neustále kumulujícího se zisku není podle kritiků oprávněná a vedla by k předjímání nejistého očekávaného zisku. Přijetí této myšlenky by předpokládalo existenci trhů pro nehotové výrobky v každém stádiu a předpoklad růstu ceny s růstem stupně dokončení.

V posledních patnácti letech se situace mění a v německy mluvících zemích je také uznáván **význam realizačního principu pro vykazování nákladů.** V tomto ohledu jsou rozlišovány dva přístupy. První část stoupenců tvrdí, že **realizační princip se vztahuje jen na náklady, které vznikly do dne účetní závěrky a jsou vyvolané výnosy daného roku, zároveň se do určité míry vztahuje také na budoucí náklady**22. Jedná se o takzvané nákladové rezervy, tj. náklady, které vedou k budoucím výdajům a vztahují se k již realizovaným výnosům. Mezi tyto rezervy se řadí např. rezervy na budoucí povinnost rekultivace a sanace. Není zcela jasné, zda se budoucí náklady vztahují ke konkrétním obchodním případům nebo zda mají vztah obecně k hospodářskému výsledku daného období.

Jiní - i když s částečným omezením – dávají realizační princip do souvislosti **s vykazováním nákladů vzniklých do dne účetní závěrky a vztahujících se k budoucím**

---

[21] Sprouse, Robert; Moonizt, Maurice, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research Study Nr. 3 des American Institute of Certified Public Accountants, New York, 1962, S. 13 ff., Výbor publikoval text jako dílčí výsledek výzkumného programu o zásadách řádného vedení účetnictví. Zveřejněný spis by neměl být brán jako oficiální stanovisko institutu., citováno Leffson, Urlich; Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, IdW-Verlag GmbH, Düsseldorf 1982, str. 227

[22] Adler/Düring Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. vydání 252 HGB, Budde Geißler 252 HGB; citováno dle Schulze-Osterloh; Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip, BFuP, 1994, 1-24

výnosům23. Takže úbytek aktiv nebo vznik závazku bude nejdříve zachycen bez vlivu na hospodářský výsledek jako aktivum a v následujících účetních obdobích při realizaci odpovídajícího výnosu bude toto aktivum rozpuštěno do nákladů. Jedná se o:

- aktivaci pořizovacích a výrobních nákladů u dlouhodobého majetku a stanovení odpisů,
- aktivaci pořizovacích a výrobních nákladů zásob a nedokončené výroby,
- poskytnuté zálohy a
- položky aktivního časového a věcného rozlišení.

Ve výsledku se ve většině případů **klasická interpretace realizačního principu a nová interpretace principu realizace (na bázi „matching principle"), který se vztahuje přímo na náklady, příliš neliší**, protože vedle klasického principu realizace je také zohledněna zásada úplnosti, podle které se musí zachytit v pasivech hrozící zatížení (újmy na) majetku, které nebudou vyrovnány (tvorba rezerv).

Výše uvedená rozdílná interpretace realizačního principu má vliv na některé případy vykazování nákladů. Důvodem je, že v **nové interpretaci realizačního principu se zásada opatrnosti projevuje ve spojení s očekávanými výnosy** (v aktivech jsou zachyceny náklady, které budou pokryty budoucími výnosy; ty, které nemohou být pokryty, jsou vykázány ihned jako náklad období).

V klasickém pojetí je však založena periodizace na neutralizaci výdajů a **chybí tedy spojovací článek pro vykázání budoucích nákladů vztahujících se k současným výnosům v daném období**. Toto je zde řešeno přes **zásadu úplnosti**24, na základě které jsou vykázány náklady s pomocí tvorby rezerv.

Při důsledné aplikaci realizačního principu jako principu periodizace by se další rozdíly teoreticky mohly projevit v odpisech a v oceňování nedokončené výroby a hotových výrobků, v rezervách pro přizpůsobení se platným normám, např. pro ochranu zdraví, životního prostředí nebo vytváření rezerv na následnou péči pro zákazníky nebo rezerv pro rekultivaci. Blíže bude provedeno srovnání v další části.

---

[23] Baetge, Jörg: Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, 1970, s. 30.

[24] Úplnost (196§ odst. 1 HGB): „V bilanci má být zahrnut všechen majetek, dluhy, položky časového rozlišení, které představují výnosy nebo náklady. Zásada úplnosti a tím zásada správností není porušena v případě zákonných výjimek: rezervy podřízeného významu (§198/8), nezachycení v aktivech nehmotného majetku vlastní výroby (198§ /3), náklady na rozšíření uvedení do činnosti a rozšíření provozu (198§ /3), odvozená hodnota firmy (203§/5), zvýšená hodnota při změně právní formy (202§/2), ne jednoznačné jsou položky časového rozlišení – započitatelná hodnota disagia a pořizovací náklady peněz (§198/7)".

Jedním ze zastánců moderního pojetí realizačního principu je v německy mluvících zemích Adolf Moxter. Ten si vytvořil vlastní teorii (výklad současného znění německého HGB), kterou nazval statistické pojetí zaměřené na stanovení výše zisku, který je možné společnosti odejmout.

Cílem je vykázání zisku, který je zjišťován opatrně a je založen na obratu, tudíž likvidní a vyplatitelný.

Opatrnost a objektivita ovlivňují výklad realizačního principu. „Princip realizace spojuje vykázání zisku, a tím i nárok na zisk, zásadně s obratem (směnou), ve smyslu toho jak jistý je přírůstek pohledávek vyplývající z uskutečněné dodávky nebo poskytnutí jiného plnění. Čistý přírůstek aktiv, který vyplývá pouze z vlastnictví (držby) aktiv v důsledku růstu hodnoty majetku, není zohledněn při zjišťování zisku. Stejně tak se do výpočtu zisku nepromítne snížení hodnoty závazků existujících k bilančnímu dni. **Nárok na zisk je navázán na realizaci zisku a odpovídá bilančně právnímu principu opatrnosti.**[25]

Výnosy se realizují v okamžiku příslušných obratů. Od nich jsou odečteny příslušné náklady (princip netto realizace). **V aktivech se proto musí zachytit nejdříve všechny budoucí příjmy, které připadají na obraty před bilančním dnem, a všechny výdeje, díky kterým budou umožněny obraty po bilančním dni**. Zachyceny **v pasivech** musí být naproti tomu **všechny obdržené příjmy, které připadají na budoucí obraty a všechny budoucí výdaje, které podporují obraty před bilančním dnem**.

Nadřazený bilančně orientovaný princip objektivity silně omezuje bilanční rámec stanovený realizačním principem. V aktivech je zachycena jen ta část výdajů, která by podle výše uvedených pravidel neměla mít vliv na aktuální hospodářský výsledek a u nichž se k bilančnímu dni nechají dostatečně konkretizovat budoucí užitky (zvýšení obratu nebo snížení nákladů), tak že o jejich existenci nemohou objektivně pochybovat také třetí nezávislé osoby.

Pasiva musí představovat finanční újmu (dodatečné výdaje, povinnost plnit), která se k bilančnímu dni konkretizovala, takže podnik nemůže již prokazatelně odepřít plnění**. S pomocí tohoto omezujícího principu objektivity je dynamicky chápaný realizační princip začleněn do statického chápání bilance.**

---

[25] Moxter, Adolf: Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, 2000, Düsseldorf, 2003, str. 41.

Imparitní princip doplňuje realizační princip ve smyslu opatrného bilancování, a to tím, že podnik je **povinen zohlednit budoucí viditelné, ale ještě nerealizované** (obratem potvrzené) **ztráty**. Imparitní princip pokrývá jinak řečeno případy nezahrnuté realizačním principem, jako jsou budoucí náklady, které se nenechají přiřadit ani k realizovaným a ani v budoucnu realizovaným obratům.

Oblasti, kde mohou nastat rozdíly vyplývající z různé interpretace realizačního principu

Sporná otázka: ocenění hotových výrobků a nedokončené výroby

O tom, zda realizační princip bude z pohledu periodizačního principu posouzen jako vhodný, je rozhodující řešení sporu: V jaké výši budou aktivovány nedokončené a hotové výrobky, zda ve výši jak jednicových, tak režijních nákladů. Toto ocenění rozhoduje o správném rozdělení zisku do příslušného období. Pokud však za principem neutrality výsledku (zachycení bez vlivu na hospodářský výsledek) vidíme nejen správné vykazování zisku v jednotlivých obdobích, ale také správné zjištění majetku, pak je nutné vzít v potaz to, že nadměrné navyšování aktiv nevede jen k nadcenění, ale také k budoucím ztrátám[26].

Jinou možností je omezení ocenění pořizovacími nebo výrobními náklady na náklady, které jsou přímo přiřaditelné výnosům[27]. Vychází z toho, že realizační princip je jen pomocným kritériem v rámci principu objektivního zjišťování majetku.

Perspektivní pohled se pohybuje mezi těmito dvěma pojetími, přičemž primárně je zaměřen na zjišťování výsledku hospodaření, přičemž jsou zohledněny účinky principu objektivity a opatrnosti, který se vztahuje k hodnotě majetku. Tento dualismus mezi bilančními úkoly „majetek nebo zisk“ se projevuje i při stanovení odpisů.

---

[26] Srovnej Schulze-Osterloh, Joachim: Der Ausweis von Aufwendungen nach Realisation und dem Imparitätsprinzip, Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. h.c. Karl-Heinz Foster, 13. Festschrift vor Forschung, 1991, s. 455-568: Podle jeho názoru je „správné aktivovat věcně podílející se celkové náklady. Ale může docházet k následujícímu známému paradoxu; v okamžiku poklesu výroby vyplývajícího z poklesu prodeje, budou nepřímé náklady (svým charakterem fixní) zvyšovat ocenění hotových výrobků a nedokončené výroby“.

[27] Srovnej Siegel, T.: Metamorphosen des Realisationsprinzip, Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Karl-Heinz Forster; Hrsg. Adolf Moxter, Hans-Peter Müller, Rolf Windmöller und Klaus v. Wysocki; Düsseldorf, 1991, s. 589-605. „Přiřazování nepřímo přiřaditelných nákladů odporuje realizačnímu principu, protože předpokládá větší rozsah přiřazení konečných nákladů, než budou budoucí výnosy.“

Sporná otázka: odpisy

Sestavení plánu odpisů slouží k objektivizaci. Protože nemůžeme přiřadit znehodnocení strojů jednotlivým výrobkům podniku, přiřazuje se dle názoru zastánců dynamického pojetí bilančních úkolů podle zásady časové souvislosti s výnosy[28]. S touto zásadou jsou slučitelné jak všechny odpisové metody z nákladového účetnictví (lineární, degresivní, progresivní, výkonové), tak také za určitých podmínek metody, které váží výši odpisů na výnosy. Vyloučeny jsou jen takové odpisové metody, které odporují hospodářské skutečnosti.

Je velmi obtížné odhadnout výnosy, které produkuje daný majetek. Na základě principu opatrnosti se předpokládají stejné tržby v jednotlivých letech. Z tohoto předpokladu pak vychází v souladu s principem realizace a průběhem tržeb rozdělení pořizovací ceny do jednotlivých let, po které bude daný majetek užíván. Pokud je kladen důraz na princip opatrnost, jsou na místě klesající odpisy v čase. Rostoucí odpisy v čase by byly odůvodněné pouze tehdy, pokud je jistý růst tržeb v čase.

Jiný přístup, kdy záměrem je zjistit schopnost podniku krýt své dluhy, navrhuje místo plánovaných odpisů vázaných na budoucí výnosy zaměřit se na tržní ceny majetku, neboť prodejní cena po provedených odpisech udává, jakou částkou by mohly být pokryty dluhy podniku ke dni účetní závěrky. Tento pohled však odporuje předpokladu dalšího pokračování podniku v činnosti.

Mimořádné odpisy nastávají v případě zkrácení doby užití majetku nebo poklesu tržeb.

Baetge nepovažuje mimořádné odpisy za projev principu věcné a časové souvislosti nákladů, nýbrž za projev zásady udržení kapitálové podstaty, tj. imparitního principu.

Pokud bychom aplikovali Moxtrovu interpretaci realizačního principu na odpisy, je třeba nejdříve vyjasnit, které výnosy jsou podporovány daným majetkem. Odpovědí by byly náklady, které jsou proporcionální s výnosy. V počáteční fázi by byly co možná nejnižší odpisy. To by však bylo v rozporu s běžným výkladem principu opatrnosti.

---

[28]Srovnej Baetge, Jörg: Die Bilanzierung von Vermögenswerten in der Bilanz nach International Accounting Standards und der dynamischen Bilanztheorie Schmalenbachs, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis. - Herne, Westf. : Verl. Neue Wirtschaftsbriefe. - ISSN 03405370, vol. 50 (1998), afl. 2, s 154-168 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre - 125 Jahre Eugen Schmalenbach, 1998.

Toto je konkretizováno v úvaze: Vždy, když je více aktivováno než v daný okamžik realizováno, jsou podporovány implicitně jisté pozdější výnosy, což se nesnáší s klasickým výkladem realizačního principu. V současnosti v platném bilančním právu není v souvislosti s odpisy užíván žádný realizační princip, místo toho se převažující mínění při odůvodnění dynamických plánovaných odpisů odkazuje na Going-Concern-Principle.

Sporná otázka přiřazovacího kritéria

Walb se opírá při řešení problému přiřazení nákladů k výnosům o princip příčinnosti. Walb vytyčil tři základní principy pro přiřazení podnikových zisků.

- Princip souladu nákladů a výnosů (Prinzip der Abstimmung von Aufwand und Ertrag).
- Princip příčinné souvislosti s obdobím (Periodenverursachungsprinzip).
- Princip srovnatelnosti (Prinzip der Vergleichbarkeit).
- Vedle toho stojí takové sekundární principy jako realizační a opatrnosti, které přiřazení nákladů k výnosům modifikují.

„Princip souladu výnosů s náklady“ znamená přiřazení přírůstku hodnoty k souvisejícímu úbytku hodnoty. S náklady, které se přímo vztahují k danému majetku, není problém, zachycují se v rozvaze. Problém jsou režijní náklady a jejich zachycení v rozvaze nebo ve výsledku období. Otázkou je, zda a jak mají být promítnuty do výsledku období režijní náklady. Jedná se o nálady k období, které se jednorázově promítnou do výsledku nebo budou vstupovat do výsledku současně s oceněním majetku.

Podle Walba[29] *„princip příčinné souvislosti s obdobím“* říká, že každý náklad a výnos je přiřazen k tomu bilančnímu období, ve kterém byly zapříčiněny. Podle tohoto principu jsou také zpravidla přiřazeny do období náklady, proti kterým nestojí žádné výnosy.

Tento princip srovnatelnosti předpokládá, že výsledek zobrazí očekávané výkyvy ve vývoji hospodářského výsledku.

Myšlenka přiřadit náklady a výnosy do období, ke kterému se příčinně vztahují, je obtížně vysvětlitelná. Znamená to, že dané období, výsek v čase, zapříčinilo dané účetní případy? O příčinnosti se může mluvit v přeneseném slova smyslu nanejvýš u nákladů a výnosů, které se vyskytují proporcionálně v čase, což je většina časových mezd a platů, nájmů a úroků. Takovýto výklad odporuje výkladu, že proti sobě stojí docílené výnosy a

[29] Walb, E.: Die Bilanz als Mittel der Erfolgsrechnung. In: ZfB, Jg 1, 1924, S.34-35.

jim odpovídající náklady a naopak. Pojem příčinnosti lze z hlediska času těžko obhájit. Výnosy jsou vyvolány činností útvarů nákupu, plánování, výroby a prodeje, jakož i investováním a financováním a v neposlední řadě také založením podniku. Výnosy není možné podle příčiny vzniku přiřadit konkrétnímu útvaru nebo konkrétnímu období. Rovněž náklady jsou zapříčiněny snahou o vybudování podniku a dosažení výnosů, ale ne obdobím jako takovým, tj. nejsou časovou veličinou. Občas jsou podmíněny jak minulým a budoucím užitím majetku, např. opravy vyvolané minulým použitím a úmyslem dalšího využití v budoucnu. Na časovém příčinném principu nemůže být postavena periodizace hospodářského výsledku.

„Princip průměrného rozdělení nákladů“ a princip přiřazení nákladů, které odpovídají výkonům, je podle Kocha ekonomicky odůvodnitelný princip.[30] Problémem však zůstává otázka volby účelově správného měřítka pro rozdělení nepřímých nákladů. Prakticky jsou pro přiřazení nákladů používány metody nákladového účetnictví, jako je přiřazení nákladů dle místa vzniku anebo nositele nákladů.

Jako základ pro vnitřní a vnější rozhodování měla účetní závěrka poskytnout uživateli co možná nejvýstižnější obraz o vývoji podniku v čase.[31] Proto je nutná srovnatelnost řady závěrek v časové řadě, což vyžaduje používání stejných metod přiřazování.

Schmalenbachova zásada srovnatelnosti

Je velkou zásluhou Schmalenbacha, že byla zásada srovnatelnosti prosazena do účetní závěrky. „Protože u dlouhodobého majetku, zásob a oceňování rizik jsou vždy nejasnosti a chyby v odhadech“[32], a tak se nedá hospodářský výsledek nikdy přesně určit. Mnohem větší význam pro rozhodování má změna hospodárnosti. Jmenovitě je důležité rozpoznat změnu rostoucích nebo klesajících pohybů v protichůdných směrech. Nesprávně

---

[30] Koch, Helmut: Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Köln-Opladen, s.303-32.

[31] Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, 12 Auf. str 44: „Zda podnik bude v budoucnu růst stagnovat, klesat, to musí vědět vedení podniku, aby přizpůsobilo řízení. Je možné přehnaně říci, že pro řízení podniku, není nic důležitější jako znalost dopadu na podnik. Při každé větší krizi se mohly podnikohospodáři obávat, jak nespočetné konkurzy nastaly následkem nevčasného rozeznání poklesu. Proto je lepší podnik včas uzavřít, než očekávat ztrátu. Pro to, aby bylo možno rozpoznat a využít podmět, je tnuté mít výstižnou výsledovku. Nejde jen o to, stanovit co podnik vydělal.„

[32] Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, 12. Aufl., s. 34.

je vypočítán hospodářský výsledek, pokud čísla signalizují růst, zatímco jsou poměry takové, že nastane pokles a naopak. Hlavním důvodem je, že není důležité absolutní číslo zisku - důležitější jsou relativní poměry.

Sporná otázka: Odůvodnění nákladových rezerv[33]

V následujících odstavcích se budu zabývat otázkou, zda periodizační princip chápaný jako realizační může sloužit k metodickému vyjasnění otázek zachycování položek v pasivech.

V tomto smyslu je pasivem k obratu vztažený výdaj. Pochybné je, zda tvorba takzvaných nákladových rezerv může být tímto způsobem odůvodnitelná (např. rezervy na opravy). Moxter považuje tyto rezervy za odůvodněné, pokud mají povahu nepravých pasiv, tj. opravné položky.

Také nákladové rezervy podle 249§ odst. 2 HGB pro velké opravy nejsou vysvětleny pomocí takzvaného periodizačního principu. Generální oprava je z podnikohospodářského pohledu zřejmá investice. Investice vedou nepochybně k aktivaci, proto budou investiční výdaje později během období využití nákladem. Tvoří-li se naproti tomu rezervy na generální opravy, jsou zúčtovány náklady před investicí[34].

Výše uvedený postup nemůže být chápán jako k obratu vztahující se zachycení výdajů v pasivech, nýbrž jako akt samofinancování.[35]

Z tohoto plyne:

- Z realizačního principu se nenechají odvodit žádné dodatečné informace v otázkách zachycení pasiva.

---

[33] Siegel, T.: Metamorphosen des Realisationsprinzip, Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Karl-Heinz Forster; Hrsg. Adolf Moxter, Hans-Peter Müller, Rolf Windmöller und Klaus v. Wysocki; Düsseldorf, 1991, s. 589-605.

[34] Srovnej Theodor Siegel: Das geplanter Rückstellungswahlrecht für Großreparaturen, in: Die Wirschaftsprüfung, 38. Jg. (1985), S. 414-418, insbes. S. 417-418. Kdo zde jako Naumann, sice připouští, že je motiv budoucí užití, ale jako příčinu dřívějšího užití vidí a odvozuje z tohoto rozdělení motivu a příčiny odůvodnění tvorby nákladových rezerv, ten musí požadovat konsekventně také pro každý stroj vedle odpisů dodatečně také vypracování zisk snižující investiční rezervy. Vgl. Klaus-Petr Naumann: Die Bewertung von Rückstellungen in der Einzelbilanz nach Handels und Ertragsteuerrecht, Düsseldorf 1989

[35] např. Clemm, Hermann; Nonnenmacher, Rolf: Teilkommentierung zu § 249, Beck Bilanz-Kommentar, Bearbeiter Wolfgang Dieter Budde et al,. 2. Auflage, Munchen, 1990, Tz. 45.

- Nákladové rezervy jsou tvořeny pro výdaje, jimž se dle dostupných informací k bilančnímu dni nelze vyhnout.

Sporná otázka: Odůvodnění závazkových rezerv

Jedná se o případ, kdy nájemce má v případě leasingu právo na podíl na tržbě z prodeje předmětu nájmu. Podle německého práva by byl tento majetek zachycen v rozvaze pronajimatele.

V těchto případech se považuje za správné, užít v tomto případě jako periodizační princip realizační princip, proto podíl nájemce na tržbách z prodeje předmětu bude zohledněn už v odpisech, nebo bude tento podíl chápán jako nejasný závazek, a tudíž bude v průběhu let rovnoměrně vytvářena rezerva.

Ke stejnému řešení můžeme dojít beztoho, aniž bychom realizační princip rozšířily na náklady. Jedná se o tzv. klasickou interpretaci. Tvorba rezervy na nejisté závazky by vyplývala již z principu úplnosti (246§ odst. 1. HGB), podle kterého jsou zahrnuty všechny dluhy. Terminologicky se v tomto příkladě tvorby rezervy nejedná o náklad, nýbrž o výsledkově neutrální postup.

V německé literatuře (Groh)[36] najdeme vysvětlení rozdílu mezi rezervami pro nejasné závazky a pro hrozící ztráty. Rezervy pro nejisté závazky plynou z realizačního principu a rezervy pro hrozící ztráty z imparitního. Rezervy na nejasné závazky zachycují minulé náklady. Rezervy pro hrozící ztráty představují budoucí vícenáklady z otevřených obchodních případů. Rezervy na závazky z nejistých plateb, nehledě na podíl nejistoty, jsou zahrnuty jako závazky. Jedná se např. o reklamace, penzijní přísliby, jubilejní podpory. Jak je zřejmé, jedná se o skutečnosti, které je možné zahrnout podle principu úplnosti jako závazky, takže není třeba rozšířit interpretace realizačního principu na náklady.

3.4 Princip realizace vztahující se pouze na výnosy

Otázky, které je nutné řešit v souvislosti s realizací výkonu:

a) určení okamžiku realizace,

b) určení výše realizující se částky.

---

[36] Groh, Manfred; Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, in Betriebs Berater, Heft: 1, 1988, s. 27

O tom, kde bude umístěn předěl mezi realizovanými a nerealizovanými obchodními případy, rozhoduje úmluva. Této úmluvě předchází ekonomická analýza dopadů, kterou provedl Leffson. V úvahu přicházejí:

- okamžik uzavření smlouvy,
- okamžik, ke kterému se uskuteční dodávka nebo poskytnutí služby (Lieferung oder Leistung),
- okamžik, ke kterému dlužník zaplatí.

Kromě obchodních případů, kdy je zaplaceno v hotovosti, nenastávají tyto termíny víceméně současně.

3.4.1 Uzavření smlouvy a riziko realizace

V okamžiku uzavření smlouvy podnik našel pro své výkony a služby odběratele, což je nejobtížnější činnost podniku. Zboží je oceněno trhem. Nárok na protiplnění (ve formě peněz, jiného aktiva nebo snížení závazku) je díky smlouvě zajištěn. Je správné zvážit, zda výnos by už v tento okamžiku mohl být viděn jako realizovaný.

U smluv, kdy se jedná o dodávku zboží, je nutné rozlišit dvě situace.

1. Výrobek je v okamžiku uzavření smlouvy vyroben a obstarán.

2. Výrobek nebyl ještě vyroben a obstarán.

Bude-li jako okamžik realizace zvoleno uzavření smlouvy, existovaly by pro podnik nejen rizika, která existují v okamžiku dodání (tj. riziko nezaplacení dodávky odběratelem a risiko plnění na základě reklamace), ale kromě toho risiko, že nebude moci být dodáno nebo nebude dodáno včas. Toto riziko však všeobecně není velké a může být pokryto pojišťovací smlouvou.

Ve druhém případě se k těmto rizikům připojuje risiko, že předmět dodávky nebude moci být obstarán nebo vyroben. Vyskytnou-li se např. při pořízení potíže se sjednanou kvalitou, může obchod ztroskotat. Při výrobě by se mohly zdát rizika nižší, protože podmínky výroby jsou výrobci ovládány ve větším rozsahu než tržní podmínky. Ale i výrobce může být závislý na zásobovacích trzích, pokud si musí obstarat suroviny pro výrobu.

U smluv, kdy předmět dodávky už existuje, je riziko značně nižší než u smluv, kdy předmět dodávky ještě neexistuje. V tomto posledním případě by byl takto stanovený dřívější termín realizace považlivý. Přesto by oba případy měly být ošetřeny stejně. Sice je

vždy splněna fáze odbytu, ale k závěrečnému splnění dodávky mají oba případy různě daleko.

Pokud nebyla výroba dokončena, je možné celkovou výši nákladů na výrobek jen odhadnout. Proto mohou být zachyceny v pasivech jen odhadnuté částky jako protipoložka k nákladům. Z důvodu značného prostoru k manipulacím při přiřazování nákladů a výnosů je tento okamžik realizace zakázán.

Obchodní případy, v nichž jde o poskytnutí služby, odpovídají případům, ve kterých musí být zboží teprve vyrobeno. Proto by dřívější realizace výnosů u služeb nebyla odůvodněná.

3.4.2 Zaplacení a riziko realizace

Okamžik, kdy dlužník zaplatí, nabízí mezi uvedenými možnostmi největší stupeň jistoty realizace.

Ze strany dodavatele by existovalo pouze riziko reklamace na základě poskytnutých garančních záruk. Tomuto riziku by bylo možné postavit s pomocí tvorby pasivních položek, jejichž výše by se stanovila odhadem na základě dosavadních zkušeností.

Výnos by musel být zachycen i v případě, kdy odběratel zaplatil předem. V takovýchto situacích by musely být očekávané náklady v účetnictví zaúčtovány zpětně. Zachycení protipoložky v pasivech by bylo předplaceno, takže nepříliš vysoké riziko výroby a pořízení by se neutralizovalo s pomocí tvorby rezervy. Úplné zaplacení předem nenastává v praxi příliš často. Dílčí realizace by naproti tomu nevedla k realizaci výnosů, tyto platby by byly v bilanci zachyceny předem jako zálohy.

Pokud je zaplaceno až po uskutečnění dodávky či poskytnutí služby, musí se s realizací počkat do okamžiku, kdy je ukončen výrobní cyklus (směna za peníze). Takovéto stanovení okamžiku realizace by mělo nevýhodu, že na všechny obchody by se muselo příliš dlouho nahlížet jako na otevřené (probíhající), dokud by obchod nebyl uzavřen. V účetní závěrce by se musely tyto otevřené ochody zobrazit tak, že až do okamžiku zaplacení celkového obnosu by byla každá vystavená faktura zachycena v pasivech jako opravná položka nebo odečítána z aktiv. Pořizovací a výrobní náklady by musely být známé pro každou dodávku nebo výkon. Prakticky by se mohly tyto náklady zohlednit jako paušály. Ohraničení účetních období by bylo velmi volné a lehce

manipulovatelné. Pokud by realizace trvala delší dobu, mezi okamžikem dodávky a okamžikem zachycení výnosů by byla značná časová prodleva.

3.4.3 Dodání výkonu a poskytnutí jiného plnění a riziko realizace

V tomto případě je výnos vnímán jako realizovaný v okamžiku dodání aktiva nebo ukončení poskytování služby. Kupní smlouva nebo smlouva o dílo jsou sice jen jednostranně splněné, ale rozhodující je, že byla splněna ze strany prodávajícího. Jen vedlejší plnění jako poskytnutí úvěru, převzetí záruk mohou být v tomto okamžiku nesplněné. Nebezpečí škody na věci přejde zpravidla na odběratele, v opačném případě je již k okamžiku sestavení účetní závěrky známo, že předmět zanikl nebo byl poškozen.

K tomuto okamžiku se ve většině případů setkávají následující fakta:

1. výstup majetku nebo ukončení poskytování služby,

2. splnění smlouvy ze strany prodávajícího dodávkou.

3. dispoziční moc nad zbožím přechází na nabyvatele,

4. vlastnictví přechází na nabyvatele,

5. je možné vyúčtování (fakturace).

Rizika dodavatele se omezují na to, že odběratel odmítne plnění (zaplatit). Zvyšuje se nebezpečí reklamací, pokud odběratel platí váhavě nebo vůbec ne. Takováto rizika mohou být kvalifikována, s průměrnými zkušenostmi je možné určit míru reklamací. „Výroba a zhodnocení výkonů je ukončena a navazuje poskytnutí obchodního úvěru. Sice je proces odbytu ukončen teprve s uzavřením úvěrového obchodu, přesto se změní podstata aktiva (hotové výrobky přeměny v likvidnější formu pohledávky) v okamžiku poskytnutí dodávky nebo jiného plnění, takže tento okamžik může být označen okamžikem realizace.“[37]

Jako realizovaný obchod nemůže být chápána situace, kdy prodávající ještě nesplnil podstatné povinnosti nebo kdy má příjemce právo podle své úvahy zboží vrátit, např. dodané zařízení se musí ještě sestavit a zároveň ještě existují viditelná ocenitelná rizika vzhledem k provozuschopnosti zařízení. Čisté montážní náklady by mohly být, pokud jsou zahrnuté do prodejní ceny, zachyceny s pomocí tvorby rezervy. Pokud je příjemce

[37] Hax, Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe (Gebundene Ausgabe), 1957, s. 6.

oprávněn zboží vrátit, musí se čekat, dokud zboží nepřijme nebo dokud neuběhla lhůta pro vrácení.

Při volbě okamžiku realizace není záloha nic jiného než finanční nástroj. „Dodávka nebo plnění nebylo poskytnuto, jen je odstraněno finanční riziko.“[38]

3.4.4 Kritika přísného pojetí realizačního principu

Při formulaci a aplikaci jednotných zásad je nutné se zabývat také výjimkami z platnosti těchto zásad. A tyto výjimky je nutné nějakým způsobem ošetřit.

Při rozhodování o tom, zda prolomit platnost realizačního principu, se musí vycházet také z ostatních zásad a principů. V tomto smyslu je možné se od realizačního principu odchýlit, pokud by byl ohrožen cíl bilancování. Musí se zvážit např. to, zda je správné časové rozlišení nadřazeno nad realizačním principem, v určitých případech se poruší zásada ocenění v pořizovacích nebo výrobních nákladech rozvahových položek vyplývajících z realizačního principu.

Pokud nastane případ, kdy je vhodné z hlediska cíle bilancování se od principu realizace odklonit, jsou možná dvě řešení. Řešit konfliktní situaci s pomocí definice realizačního princip, která bude tento konfliktní případ obcházet nebo chápat realizační princip jako nadřazený, a ten může být v jasných situacích omezen vedlejšími zásadami a principy ve smyslu vedlejších podmínek. Je nutné zvážit, zda je u vybraných případů účelné či nutné stanovit vedlejší principy omezující realizační princip.

V německy psané literatuře je možné nalézt diskuzi k následujícím případům, u kterých se zvažuje odchýlení od realizačního principu z důvodů zviditelnění dispozičního výsledku už v okamžiku pořízení majetku nebo z důvodů existence jasných výnosů před okamžikem realizace:

- výroba výkonů se rozprostírá do více účetních období,
- plnění je uskutečněné okamžikem uzavření smlouvy,
- kursové zisky a ztráty,
- pohledávky z dodávek výkonů jsou již v okamžiku realizace pochybné,
- diskontování dlouhodobých závazků.

[38] Vellguth, Hans Karl; Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Leipzig, 1938.

Zhodnocení okamžiku realizace ve zvláštních případech

Existují čtyři skupiny zvláštních případů, kdy může být platnost realizačního principu zpochybněna:

- Bilanční postupy, které jsou hodnoceny jako hrubě odporující realizačnímu principu. Sem patří např. *vykazování spekulačních zisků v období, kdy nastaly*[39], a realizace zisku při změně kursu.
- Případy odchylek od realizačního principu, které by *při stálém užívání neměly sice negativní následky, ale jedná se o tak nevýznamné případy, že je zbytečné porušovat realizační princip*. Sem patří realizace výnosu v okamžiku opatření zakázky nebo v okamžiku připravenosti plnit. Ve výjimečných případech by se při mimořádných potížích s odesláním za předpokladu pečlivého popisu ve výroční zprávě mohlo ustoupit od realizačního principu. Dává se však přednost tomu, realizační princip užívat konsekventně.
- *U víceletých projektů* je nedodržení principu realizace obhájitelné, pokud podnik po sobě provádí rozdílný rozsah projektů v několika po sobě jdoucích letech. Ale také zde se nenechají odstranit všechny pochybnosti o ústupu od realizačního principu, protože riziko u velkých projektů není omezeno použitím vyrovnání zákona velkých čísel. Existuje zde nebezpečí chybných odhadů a možnost manipulace výnosů pomocí odhadů nákladů a rezerv. Naproti tomu mají jasné principy velkou přednost. Jednou z námitek proti omezení realizačního principu je, že z dlouhodobého pohledu nezabraňuje správnému zobrazení výsledku.
- Nevyřešený je případ *předjímání nerealizovaných výnosů* vyplývajících z diskontování dlouhodobých pohledávek a odúročování závazků. V určitých případech tak při odúročování dochází ke střetu s principem opatrnosti.

[39] Zástupci dynamického pojetí zastupovali původně názor, že realizační princip by neměl být aplikován na případy, kdy aktiva jsou pořizována ze spekulačních důvodů, tj. tato aktiva by měla být k bilančnímu dni oceněna aktuální cenou. To se týká vedle cenných papírů především zásob, u kterých mohou nastat na základě předčasného pořízení přírůstky nebo poklesy hodnoty. Netýká se to dlouhodobého majetku, protože je pořízen na více let. Později byl tento názor odmítnut, z důvodu možného zneužití (možnost ovlivňovat hospodářský výsledek volbou účelu pořízení).

3.4.5 Alternativní pojetí principu realizace v německy mluvící oblasti

V rámci diskuse o realizačním principu najdeme v literatuře protikladné chápání realizace zisku a realizace obratu směny. V protikladu k výše uvedeným pojetí se objevila v německy mluvících zemích málo uznávaná tzv. „Abkopplungstheorie“ prof. Gehausena[40].

Na rozdíl od výše uvedených autorů rozlišuje Gelhausen realizací zisku na jedné straně a realizací obratu na straně druhé. Rozlišuje tedy okamžik realizace (tj. změny méně likvidního aktiva - zásob hotových výrobků za pohledávku z dodání zboží či poskytnutí služby a okamžik vykázání zisku.

Tuto diferenciaci odvozuje Gelhausen především z Schmalenbachva dualistického charakteru realizačního principu, podle kterého realizační princip řídí jak otázku okamžiku zachycení aktiva, tak otázku ocenění zboží před a po okamžiku realizace. Bazírujeme-li na této teorii oddělení (Abkoppulungstheorie), nemusí okamžik realizace zisku odpovídat okamžiku realizace obratu.

Zatímco Gelhausenova teorie není v německém právu uznána, v mezinárodním právu se zvyšuje její význam. V mezinárodním účetnictví by mohlo v budoucnu dojít k rozšíření sledovaného trendu bilancování v reálné hodnotě (Fair Value Accounting) také na zásoby. Zásoby, které jsou oceněny v tržní ceně, by byly podmíněny rovněž realizací zisku časově předcházející realizaci obratu - nezávisle od bilančního pojetí zisku pro účely výplaty podílníkům. Stejně tak jako to nyní platí při užití „completion of production basis“, která je přípustná v americkém bilančním právu za určitých podmínek.

V současnosti se v rámci běžných směných obchodů okamžik realizace a obratu víceméně kryjí.

3.5 Posouzení realizačního principu podle HGB

Pro a proti se nechají posuzovat jen se zřetelem k úkolům bilance. Pokud je úkolem bilance konkretizace nároků na zisk, pak je realizační princip povinným principem. To vyplývá z požadavku likvidity, tj. schopnosti vyplatit zisk. Právní předpisy by měly zabraňovat nežádoucím výplatám zisku. Nároky na zisk jsou omezeny principem opatrnosti, a tím se zabraňuje ohrožení dlouhodobých cílů krátkodobou strategií, která je

[40] Gelhausen, Hans Friedrich: Das Realisationsprinzip im Handels- und Steuerbilanzrecht, Frankfurt am Main et al., 1985.

zaměřena na odčerpání zisku oprávněními osobami. Což sice znamená potlačení tendence k výplatám zisku, ale pokud bereme v úvahu dosažený efekt objektivity zjišťování hospodářského výsledku, jeví se tato cena nízká.

S ohledem na zpřesňování zveřejňovaných informací a diskusi o reálné hodnotě ustupuje realizační princip do pozadí. Předností zisku zjištěného na bázi realizačního principu se zřetelem ke srovnatelnosti zisku je i bude větší objektivita, než je u zisku zjištěného na základě tržní hodnoty.

Informace o tržní hodnotě se nechají ostatně při platnosti realizačního principu poskytnout samostatně pomocí zvláštního sloupečku v bilanci.

4 VÝZNAM A OBSAH „ACCRUAL PRINCIPLE“ (ZÁSADY PERIODICKÉHO ZJIŠŤOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU PODLE US GAAP)

Dle názoru FASB, který je obsažen v SFAS č. 4., se periodický hospodářský výsledek musí pro správné měření a zobrazení podnikového vývoje zjišťovat nezávisle na okamžiku placení. Zjištění výsledku hospodaření je tak postaveno výhradně na započtení abstraktních finančních proudů nákladů a výnosů. Tím se odlišuje od výlučně na platby zaměřeného zjišťování hospodářského výsledku (v systémech postavených na peněžní bázi, „cash basis accounting“) a abstrahuje od náhodného hromadění plateb.

Na akruální bázi se uskutečňuje zjišťování hospodářského výsledku pouze odděleně od okamžiku uskutečnění platby. Tím od se odlišuje se diskutovaného a výlučně na platby zaměřeného zjišťování hospodářského výsledku a abstrahuje od náhodného hromadění plateb.

V americkém bilančním právu je akruální princip definován („accrual principle“) na bázi *„periodicity“* (pravidelnosti) a je konkretizován s pomocí *„revenue recognition“* a *„matching principle“*. V německém bilančním právu se uskutečňuje periodizace buď na základě nadřazeného realizačního principu vycházejícího ze zásad řádného bilancování (§252 odst. 1 HGB) nebo ve spojení se zásadou časového a věcného rozlišení (Princip der Abgrenzung der Sache und der Zeit). Rozdílná významnost zásad pro periodické zjišťování výsledků v obou bilančních systémech musí být chápána v souvislosti s aktuálním významem zásady opatrnosti. Proti sobě stojí výnosy zohledněné na základě obratu v německém bilančním právu a výnosy podle amerických norem, které jsou téměř jistě realizovány a tím i z hlediska období správně vykázány.

„Realization principle“a „revenue recognition principle“ jsou v literatuře často užívány jako synonyma, ačkoliv zastupují rozdílné úlohy: Zatímco „realization principle“ pojednává o přeměnitelnosti nepeněžních položek aktiv (zdrojů) a práv na peníze „…noncash resources and rights into money“, upravuje „revenue recognition principle“ jejich začlenění do účetní závěrky (SFAC 5.6, 5.58). V německé terminologii je k výše uvedeným termínům přiřazen pojem „Umsatzrealisierug“ (realizace obratu). *I když je americký princip realizace ve srovnání s německým bilančním právem vykládán v širším pojetí, platí zde pagatorní pojetí s vyloučením kalkulatorních veličin.*

Kvalifikace plateb jako výnosů a nákladů je stanovena na základě splnění určitých předpokladů. Tím mohou být v podstatě u transakcí na bázi vzájemných plnění dodávky a jiná plnění, minulé události, na které navazuje povinnost plnit („internal event“), nebo stanovení jisté hodnoty, která je obecně akceptovatelná, jako např. tržní hodnota, nebo vznik finančního závazku. Důsledkem zásady periodického zjišťování hospodářského výsledku je neutralizace vlivu příjmů a výdajů na hospodářský výsledek, a tudíž jsou v rozvaze zachycena aktiva a pasiva.

Od zohlednění vztahu plateb a času jsou na základě principu periodického zjišťování hospodářského výsledku odvozeny takzvané anticipační položky „accrual“ a odložené položky „deferrals“. *Anticipační (předjímané) položky* stojí za budoucími příjmy a výdaji, jde např. pohledávky a rezervy, které byly již výsledkově zohledněny (related liabilities, assets, revenues, expenses, gains, losses). Rozdělování do jednotlivých období se nazývá alokace do období „allocation“. *Odložené položky* se oproti předcházejícím položkám vztahují na již proběhnuté platby, které např. v případě příjmů odůvodňují zachycení závazků a v případě výdajů zachycení aktiva. „Amortization“ stanovuje plánovité snižování účetních veličin s pomocí splátek nebo odpisů.

V současnosti platný koncept konvenčního účetnictví („Accrual accounting“) je kritizován v americké literatuře. Námitky se týkají podle současných pravidel zjištěného periodického výsledku, který se odchyluje od výkazu CF, rovněž tak chybějícího precizního teoretického konceptu pro periodizaci.

FASB nadále považuje výsledek v porovnání s výkazem CF za lepší nástroj pro posuzování podnikového vývoje. Protože se však k účelům krátkodobé prognózy lépe hodí výkaz CF, požaduje FASB doplnění finančních výkazů o výkaz CF.

4.1 Účetní principy (Princip oceňování v historických nákladech „The Cost Principle“, realizační princip „The Revenue Principle“, přiřazovací princip „The Matching Principle“)

Ve srovnání s německým bilančním právem je americká úprava postavena na třech pilířích:

1. „The Cost Principle“,

2. „the Revenue Principle“,

3. „the Matching Principle“.

Jak bude zřejmé z dalšího textu, není možné srovnávat tyto dva odlišné bilanční systémy analyticky, princip po principu. Odlišují se nejen obsahovými odlišnostmi, ale také postavením a vzájemným propojením jednotlivých principů. Proto jsem zvolila popisnou formu srovnání.

4.1.1 Zásada oceňování v historických cenách (The Cost Principle)

Podle tzn. „Cost Principle“ jsou pořizovací nebo historické náklady vhodnou oceňovací základnou pro zachycení pořízení všech aktiv a služeb, nákladů (expenses), ekonomické oběti (cost) a vlastního kapitálu (equities) ve výkazech. Jinak řečeno, jsou položky ve výkazech oceněny hodnotou, která odpovídá tržní ceně (směná hodnota) ke dni akvizice, nebo touto hodnotou sníženou o podíl opotřebení.

Podle APB Statement No. 4 jsou ekonomické oběti (cost) definovány:

„Náklady jsou částka (měřeno v peněžních jednotkách) vynaložených peněžních prostředků, jiných majetkových hodnot, vydaného kapitálu, vynaložených služeb nebo vzniklých závazků, která je protihodnotou k obdrženým nebo v budoucnu obdrženým výrobkům, zboží a službám. Ekonomické oběti je možné rozdělit na nevyčerpané a vyčerpané... . “ Nevyčerpané ekonomické oběti („inventoriable costs“ – skladovatelné) jsou takové, které jsou použitelné pro vznik budoucích výnosů... . Vyčerpané (vyhořelé) náklady („non-inventoriable costs“- neskladovatelné) není možné přiřadit vzniku budoucích výnosů a z těchto důvodů jsou vyjádřeny jako snížení běžných výnosů nebo vyúčtovány proti nerozděleným ziskům.

Velkým omezením aplikace principu oceňování v historických cenách je nesprávnost předpokladu stability kupní síly peněžní jednotky a nerespektování změny hodnoty aktiva během času.

4.1.2 Výnosové principy

Výnosové principy specifikují;

1. povahu výnosů,

2. ocenění výnosů,

3. okamžik rozpoznání ve výkazech.

Tyto otázky jsou kontroverzním tématem účetní teorie a jednou z otázek řešených v rámci projektů přibližování US GAAP a IFRS.

4.1.2.1 Povaha výnosů

Výnosy mohou být charakterizovány jako:

- hrubý přírůstek čistých aktiv vyplývající z prodeje výkonů, zboží a poskytování služeb (odpovídá obsahově „Gross Inflows View“), [41]
- jako zánik závazku vůči zákazníkovi v důsledku splnění povinností konat (odpovídá obsahově „Liability Extinguishment View“),[42] a
- výsledek činnosti podniku vyplývající z pouhého vytváření výrobků nebo poskytování služeb podniku během daného období 43(odpovídá obsahově „Broad Performance View“).

Hendriksen[44] pokládá koncept zániku závazku plnit z hlediska tvorby účetních systémů za nadřazený nad konceptem poskytnutí plnění. Ten je současně nadřazen konceptu hrubého přítoku. Důvodem je rozdílná interpretace povahy výnosů, která vyplývá ze dvou různých pohledů na to, co by mělo být obsažené ve výnosech. První širší interpretace se domnívá, že výnosy vyplývají ze všech pokračujících obchodních i investičních činností podniku. Tento přístup identifikuje výnosy jako změnu čistých aktiv vlivem prodeje aktiv a investování.

Další užší interpretace se domnívá, že výnosy jsou jen a pouze výsledkem výnosových výrobních aktivit včetně příjmů plynoucích z investic, výtěžků a ujem (gains and losses) z prodeje fixních aktiv. Jako výnos lze podle tohoto pojetí vykázat pouze takovou změnu čistých aktiv, která v budoucnu povede k příjmu peněz. Tento pohled vyžaduje jasné rozlišení mezi výnosy (revenue), výtěžky a újmami (gains and losses).

---

[41] Citováno dle Belkaoui, A.R.; Accountings Theory; Itp Higeher Education, 1999: American Institute of Certified Public Accountants, Professional Standards (Chicago Commerce Clearing House, 1975), p. 7248

[42] Citováno dle Belkaoui, A.R.; Accountings Theory; Itp Higeher Education, 1999: American Stabus, G.J., “Revenue and Revenue Ac-counts,“ The Accounting Review (July, 1956), pp. 284-94

[43] Citováno dle Belkaoui, A.R.; Accountings Theory; Itp Higeher Education, 1999: American Platon, W. A., and Littleton, A.C., „An Introduction to Corporate Accounting Standards,“ op. cit., p. 46.

[44] Citováno dle Belkaoui, A.R.; Accountings Theory; Itp Higeher Education, 1999: American Hendriksen, W.S., Accounting Theory Third Edition (Homewood, III.: Richard D. Irwin, 1977), pp. 177-8

Dále je pak koncept zániku závazků neutrální k podnikatelskému modelu aplikovaném konkrétní účetní jednotkou. Respektuje jak oceňování, tak okamžik realizace výnosů, na rozdíl od konceptu poskytnutí plnění, který oboje zamlžuje. Důvodem je, že v případě konceptu poskytnutí plnění nelze vykázat výnosy z transakcí, které účetní jednotka vykoná prostřednictvím třetích osob, i když je účetní jednotka odpovědná za splnění. Volba způsobu jakým bude plnit, tak může ovlivnit výši vykázaných výnosů.

Jako problematické se také jeví kritérium zaslouženosti, které je spojeno s konceptem plnění. U transakcí, které v sobě zahrnují více po sobě jdoucích operací, je velmi obtížné určit okamžik vykázání výnosů. Má se v tomto případě vykázat výnos v okamžiku dokončení samostatně oddělitelné operace nebo se vykáže výnos do období, ve kterém jsou vykonány všechny podstatné činnosti. Odpověď na tuto otázku závisí na zvyklostech v daném odvětví a na konkrétním nastavení výdělečného procesu v konkrétní účetní jednotce.

Model na bázi zániku závazků („Liability Extinguishment View“) je postavený na pohledu zákazníka, kdy výnos je zachycen, pokud je splněn závazek účetní jednotky poskytnout plnění. Zákazník obdrží zároveň právo nakládat s ním a má pod kontrolou užitky plynoucí z poskytnutého plnění.

Poslední model na bázi plnění („Broad Performance View“) vychází z pohledu účetní jednotky, kdy výnos vyplývá z vytváření výrobků.

Zásadní kritéria pro rozpoznání výnosů (recognition-criteria) podle platných amerických bilančních norem[45]

Uznání („recognition“) je proces, při kterém se zkoumá, zda určitá položka splňuje definiční znaky a další podmínky pro zachycení v účetnictví (jako výnosu, nákladu, aktiva, závazku) a vykázání v účetní závěrce (tj. v bilanci nebo ve výkazu zisků a ztrát).

Zveřejnění doplňujících údajů v příloze (notes) nespadá pod požadavky na rozpoznávání („recognition“).

Pro určení (rozpoznání) komponent hospodářského výsledku (components of earnings) je nutné splnit vedle kritérií relevance (významnost)[46] a spolehlivosti

[45] Bourke, Denis H.; Smart, Murray J.: Principles of Accounting, 2002, „(The concepts of recognition (when the transaction is recorded in the accounting system) and of realization (when cash changes hands) are not same.)“ Koncepce rozpoznání obchodního případu (kdy je obchodní případ zachycen v účetním systému) a realizace (kdy dojde k pohybu peněz) by se neměly zaměňovat.

(reliability)[47] , které jsou klíčová, kriteria ocenitelnosti („measurability“)[48] a definovatelnosti („definition“)[49] . Kumulované splnění všech čtyř předpokladů určuje vlastní okamžik zachycení a ocenění.

V minulosti se rozpoutala při schvalování výše uvedených kritériích obsažených v SFAC č. 5 „Rozpoznávání a oceňování v účetních výkazech podniku“ ostrá kritika, která se týkala vzájemného rozporu kritérií pro rozpoznání výnosů a závazků.

K problému kritérii pro rozpoznání výnosů FASB zveřejnil následující diskusi[50]:

SFAC 6 „Prvky finančních výkazů“ vydaný FASB definuje výnosy (revenues) jako změnu čistých aktiv, které jsou výsledkem výroby, poskytnutí služeb nebo jiných aktivit, které jsou hlavními výdělečnými aktivitami podniku. Neslučitelnost nastává, protože kritéria pro rozpoznání položek hospodářského výsledku ve SFAC 5 nejsou zaměřena na změnu aktiv a závazků. Koncept standardu č. 5 obsahuje dva modely rozpoznání položek hospodářského výsledku, které se liší v okamžiku, kdy je hospodářský výsledek jistě rozpoznán. Jeden model je zaměřen na výdělky („earnings“) a druhý na souhrnný hospodářský výsledek obsahující výdělky a jiný souhrnný hospodářský výsledek („earnings and other comprehensive income“). „Earnings“ odpovídá termínu „net income“ a zahrnuje náklady a výnosy a většinu (ale ne všechny) výtěžků a újem (gains and losses). Jiné zisky a ztráty, které budou rozpoznány, budou zahrnuty do jiného, souhrnného hospodářského výsledku.

Zisky a ztráty, které jsou rozpoznány v rámci ostatního souhrnného hospodářského výsledku, podléhají základním kritériím, které platí pro všechny prvky finančních výkazů. Protože výnosy (revenues) jsou rozpoznány v rámci „earnings“,

---

[46] SFAC 5: Položka je významná, jestliže informace o ní má schopnost ovlivnit rozhodování investorů, věřitelů a ostatních uživatelů

[47] Položka je spolehlivá, jestliže informace o ní je důvěryhodná, ověřitelná a nestranná.

[48] SFAC 5 Ocenitelnost. Položka musí mít relevantní vlastnost, jež může být kvantifikována v peněžní jednotce, a to s dostatečnou spolehlivostí.

[49] SFAC 5 Definovatelnost: Aby byla položka rozpoznána, musí splnit jednu z definic některého z prvků výsledovky, resp. souhrnného výsledku hospodaření, tj. definici výnosu (revenue), nákladu (expense), přírůstku hodnoty (gain), úbytku hodnoty (loss)

[50] ISSUES RELATED TO THE RECOGNITION OF REVENUES AND LIABILITIES. This proposal discusses a proposed FASB project to address the recognition of revenues and liabilities in financial statements. This proposal requests comments about the objective and scope of the project by March 29, 2002.

platí pro ně výše zmíněná doplňková kritéria. Výnosy musí být realizované (realized) nebo realizovatelné (realizable) a zasloužené (earned).

Kritérium realizované nebo realizovatelné (realized or realizable) není problematické, protože je zaměřeno na změnu aktiv (v podobě přijetí peněz nebo příslibu peněz nebo v podobě přeměny na jiná snadno směnitelná aktiva). Nicméně, přijetí takových aktiv nemusí vést nutně k rozpoznání výnosů, ale účetní jednotka může zachytit (rozpoznat) výnosy příštích období (deferred revenues), třebaže tyto položky nesplňují definici závazků.

Problémem je kritérium „earned" (zasloužené), protože vyžaduje, aby společnost dosáhla stavu (poskytla plnění), kdy bude oprávněna získat výhody (benefits), které jsou reprezentovány tržbou, tzn. až v okamžiku, kdy je výdělečný proces kompletní nebo prakticky kompletní. Např. u smluv, které obsahují více komponent (tzv. vícekomponentní smlouvy[51], kdy zákazník platí zálohy předem), by měla účetní jednotka zachytit část výnosů, pokud je podstatně splněna jedna část, přestože jednotka zůstává zavázána splnit zbývající části (vzájemně oddělitelné), nebo by měla odložit rozpoznání výnosů, až budou splněny všechny části?[52]

Tento příklad ilustruje, jak spolu mohou kolidovat kritéria pro rozpoznání výnosů a závazků.

Protože rozpoznání výnosů je často záležitostí rozpoznání závazků konat, vzniká problém vyplývající z rozdílných pravidel pro rozpoznání výnosů a závazku. Je třeba tyto pravidla sladit. Koncept SFAC č. 5 je stavěn na základních kritériích, která se musí potkat s kritérii pro rozpoznání prvků účetních výkazů podle SFAC č. 6, § 63 definovatelnosti, měřitelnosti, relevanci, spolehlivosti položky.

Výnosy musí splnit výše uvedená základní kritéria a doplňková kritéria dle SFAC č. 5, pro závazky platí pouze základní kritéria.

Závazky jsou definovány jako pravděpodobné budoucí obětování ekonomického prospěchu vyplývající ze současné povinnosti konkrétní společnosti předat aktiva nebo

[51] Smlouvy, kdy je plněno současně nebo časově blízko více výkony stejnému odběrateli.

[52] Protože výdělečný proces zahrnuje mnoho činností, existuje omezení v podobě kritéria zásluhy, které má zabraňovat tomu, aby nedocházelo k uznání výnosů dříve, než jsou dokončeny všechny podstatné aktivity, které je účetní jednotka povinna vykonat, aby mohla být výdělečná transakce považována za ukončenou. Až po dokončení všech obvyklých a nezbytných činností spojených s realizací výkonů je výnos zasloužení

poskytnout služby jiným společnostem v budoucnosti jako výsledek minulých transakcí nebo událostí.

Analýza, zda konkrétní položka odpovídá definicí závazků, je založena na třech esenciálních charakteristikách závazků:

- Musí být ztělesněním současné povinnosti nebo odpovědnosti vůči jedné nebo více společnostem. Následkem této povinnosti je vypořádání pravděpodobným transferem nebo užitím aktiv ke stanovenému nebo stanovitelnému datu nebo při výskytu určité události nebo na požádání.
- Společnost je povinna nebo odpovědná za plnění, odmítnutím se jen stěží vyhne obětování budoucího ekonomického prospěchu.
- Transakce nebo událost, ke které se společnost zavazuje, již nastala. Pokud položka splňuje všechny tři charakteristiky, odpovídá definici závazku.

4.1.2.2 Oceňování (měření výnosů)

Výnos je oceněn hodnotou výrobků, zboží, služby, které jsou směnovány v rámci nezávislé transakce. Tato hodnota představuje buď peníze a peněžní ekvivalenty nebo současnou hodnotu peněz obdržených nebo v budoucnu obdržených na základě směny za výrobky, zboží a služby, které společnost dodala zákazníkovi. Z konceptu výnosů vyplývají dvě základní interpretace:

- Výnosy jsou vykazovány po odečtení obchodních slev a množstevních rabatů a ztrát z nedobytných pohledávek. (Tato interpretace je v rozporu s názorem, který považuje slevy, diskonty a odpisy pohledávek za náklady).
- Pro nepeněžní transakce je směnou hodnotou přisouzená reálná tržní hodnota výrobků, zboží a služeb poskytnutých nebo přijatých, která je snadněji a zřejměji vypočitatelná.

Problém ocenění opět vyplývá z rozporu, který je obsažen ve výše uvedených dvou základních koncepcích. Budeme-li vycházet z přístupu, který výnos chápe jako výsledek transakce, která se projeví změnou čistých aktiv (statický přístup), bude výnos oceněn („fair value“) reálnou hodnotou vzniklých aktiv a závazků vyplývajících z obchodních transakcí.

Pokud ale budeme měřit závazky v „hodnotě plnění“ (performance value), stanoví se cena vůči zákazníkovi samostatně pro každý prvek smlouvy, a to z pohledu účetní jednotky. Tento postup vyplývá z přístupu, který se snaží identifikovat jednotlivé složky výdělečného procesu (dynamický přístup).

4.1.2.3 Okamžik zachycení výnosů („The Timing of Revenue Recognition“)

Obecně lze konstatovat, že výnos (revenue and income) je zasloužený ve všech fázích výrobního cyklu (tj. během přijetí objednávky, výroby, prodeje a inkasa). Protože je velmi obtížné alokovat výnosy (revenue and income) do různých fází výrobního koloběhu, účetnictví zapojuje principy realizace, na základě kterých jsou ve výrobním cyklu pro načasování rozpoznání výnosů vybírány rozhodné události „critical event“. Rozhodný okamžik je vybrán tak, aby změna aktiv nebo závazků mohla být zachycena přiměřenou jistotou.

Dřívější definice principu realizace zněla: „Nezbytnou podstatou realizace je, že změna aktiv nebo závazků má nastat dostatečně jasně a objektivně, aby bylo odůvodněné rozpoznání (recognition) v účetnictví. Zachycení může být navázáno na uskutečnění směnné transakce mezi nezávislými stranami nebo na prokázaných obchodních zvyklostech nebo na domluveném okamžiku plnění, který je považován prakticky za jistý.“[53]

Východiskem pro „revenue recognition“ je otázka, kdy a za jakých předpokladů můžeme označit výkon jako splněný, případně zda růst hodnoty aktiv může být zohledněn jako výsledkově účinný. Jak již bylo uvedeno výše, ke zjišťování „revenues“ a „gains“ budou vedle základních kritérií pro rozpoznání „recognition criteria“ nutné další doplňující předpoklady, jako jsou realizovaný „realized“ nebo realizovatelný „realizable“, zasloužený „erned“. V závislosti na konceptu měření jim pak budou přikládány různé významy.

Obecně jsou výnosy rozpoznávány na akruální bázi („accrual basis“) nebo na bázi rozhodné události („critical event basis“). Na akruální bázi **(„accrual method“)** je měřen vznik hodnoty aktiv v čase. Tj. výnos může být rozpoznán během výroby, na konci výroby, při prodeji nebo inkasu. Jedná se o situace, kdy je zachycen výnos, aniž by došlo k transakci.

Pod tuto metodu spadají např. výnosy z úroků, z pronájmů, produkty, které jsou oceňovány v závislosti na zvyšující se zralosti (zrání vína, lesní porost, atd.)[54], výnosy u dlouhodobých kontraktů-metoda „progress of construction“ nebo metoda procenta

---

[53] Belkaoui, A.: Cousineau, A.: „Accounting Information, Nonaccounting Information, and Common Stock Perception“ Journal of Business (1977), s. 209.

[54] Firmy proto nesmí tento vzrůst hodnoty promítnout do svých finančních výkazů. Mohou se o něm zmínit v příloze, ale zaúčtovat ho nesmí.

dokončení („percentage of completion“), výnosy u výroby průmyslových a zemědělských komodit, předplatné časopisů, kdy je výnos zachycen v momentu výroby.

V případě započtení výnosů na bázi rozhodné události (**„Critical event method“**) je jmenována jako předpoklad pro vznik měřitelného výnosu určitá událost, jako např. okamžik dodání nebo poskytnutí výkonu, přijetí platby následně po prodeji.

V okamžiku dodání (*„sales basis“)* je rozpoznání výnosů oprávněné, protože cena produktu je s jistotou známá. Zároveň je směna dokončena dodáním výrobků, zboží, služeb a také jsou objektivně známé pořizovací náklady (cost) poskytnutého plnění

Na bázi výroby (*„completion-of-production“)* basis je rozpoznán výnos tehdy, pokud existuje stabilní trh a stabilní cena pro danou komoditu. Proces výroby v tomto případě tak spíše než okamžik prodeje zakládá rozhodující událost pro rozpoznání výnosu.

Rozpoznání výnosů na bázi přijatých peněz (*„Payment basis“*)je vhodné jen tehdy, pokud se uskutečnil prodej a kdy není možné jednoznačně určit, zda došlo k transferu produktu („Inkaso aktiv, získaných za výrobky, služby nebo jiná aktiva je pochybné.“). Tato metoda, která se rovná odloženým výnosům, je primárně identická se splátkovou metodou (*„installment method“).*

Pod heslem realizace („realization“), resp. realizovatelnost (realizability) výnosů jsou ošetřeny předpoklady k určení realizace výnosů a zároveň je také stanoven okamžik realizace. Kriterium zaslouženosti (earned) popisuje právní a hospodářské podmínky uskutečnění plnění, které předcházejí nároku nebo pravděpodobnému nabytí protiplnění. Výbor FASB poukazuje na to, že významným předpokladem zisku („gains“) je jejich realizovatelnost. Mohou vznikat mimo (earning) výdělečný pro-ces a nechají se odůvodnit jednoznačně jako nárok na náhradu újmy. Ačkoliv pro určení („revenues“) výnosů je („earned“) kritérium zaslouženosti významné, zaměřují se k jednotlivým případům vztažené realizační okamžiky také na kritérium realizovatelnosti, jehož existenci nevyžaduje realizace ve smyslu HGB[55] .

[55] FASB, SFAC č. 5, odst. 84b: “Earned. Revenues are not recognized until earned. An entities revenue earning activities involve delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute its ongoing major or central operations, and revenues are considered to have been earned when the entity has substantially accomplished what it must do to be entitled to the benefits represented by the revenues. Gains commonly result from transactions and other events than being realized or realizable.”

Podmínky „realized“ a „realizable“ jsou předpokladem určení realizace výnosů. Výnosy platí podle SFAC č. 5. zásadně jako realizované, pokud bylo poskytované plnění (nebo poskytnutý výkon) proměněno na peníze nebo nárok na peníze. Okamžik poskytnutí výkonu nebo dodání (plnění) je nahlížen jako významný okamžik realizace. Pojem realizovatelnosti, který daleko přesahuje okamžik poskytnutí plnění nebo dodávky, je navázán na podmínku okamžité nebo v dohledné době uskutečnitelné a co do výše určitelné přeměny výkonů v likvidní prostředky. Podmínka realizovatelnosti nezahrnuje přitom jen realizační okamžiky předcházející okamžiku dodání a poskytnutí služby, nýbrž pod parciálním aspektem určitelnosti výnosu také následné okamžiky. Zatímco např. obchodovatelné cenné papíry splňují podmínku okamžité přeměnitelnosti na peníze a mohou být oceněny svým aktuálním kurzem před uskutečněním obratu (Umsazakt), platí v určitých případech výnosů z dodávek se sjednaným právem na vrácení výnos jako realizovaný až po uběhnutí lhůty pro vrácení. Důvodem posunutí realizace na dobu po dodání u dodávek s právem vrácení je, že nejsou splněny předpoklady realizace a realizovatelnosti, tj. po dobu běhu lhůty pro vrácení není možné určit jednoznačně výši konečné pohledávky.[56] V literatuře budou rozlišovány tři přístupy ke kritériu („earned“) zaslouženosti, které konkretizují odměnu vznikající při poskytnutí plnění nebo výkonu. Základem je dodání zboží nebo také poměrné provedení plnění, přičemž ve vztahu k měřitelnému stupni uskutečnění plnění se rozlišuje ukončení kompletní („complete“), nebo fakticky kompletní („virtual complete“), jinak řečeno s poměrně významným stupněm dokončení („substantial completion“)[57] .

V SFAC č. 5 užitá interpretace poměrně významného stupně dokončení „substantial completion“ upevňuje vznikající zásluhu na téměř úplném nebo úplném splnění plnění dlužníkem. V zásadě je dána větší váha na spolehlivost („reliability“) na úkor významnosti („relevance“)[58]. Naproti tomu, pokud je riziko vyplývající z neúplného splnění výkonu vyšší, např. v případě, kdy realizace nastává na základě rozpoznatelného (jasně viditelného)

[56] FASB, SFAC č. 5, odst. 84 písm. g)

[57] Srovnej, Myer, John H.: The Critical Event and Recognition of Net Profit, in Ar, vol 34 {1995}, str. 528-532, zde s. 529, 532, který odvodil okamžik z elementárního ekonomického procesu z “fundamental economic process a ne z konvencí”

[58] FASB, SFAC č. 5, odst. 83 b, APB, APB Statement No.4, odst. 150: Revenue is generally recognized when both of the following conditions are met: (1) the earning process is complete or virtually complete, and (2) an exchange has taken place”.

pokroku v čase („recognizable progress“) a rozhodné události („critical event“), je kladen naopak důraz na zásadu „relevance“. Ve výše uvedených situacích budou ve výsledku již předem zohledněny poměrné výnosy, přestože nebyl výkon ještě zcela úplný.

Diskuse o principech pro rozpoznání výnosů („revenue recognition principle“) v literatuře vytváří důležité odkazy ke konkretizaci principů. Ale přesto, není možné pro konkrétní případy v US-GAAP najít jednotné platné pravidlo, které by zachycení výnosů podobně jako v německém právu, zakotvilo pevně k určitému okamžiku. Příčina spočívá v nevyřešeném konfliktu mezi pojmy „relevance“ a „reliability“ a v nejednotnosti pravidel.

Ve stručnosti se dají shrnout následující determinanty pro uznání a určení výnosů obsažené v koncepčním rámci a dojít k následujícím závěrům. Požadována je významnost („relevance“), spolehlivost („reliability“), definovatelnost („definition“), ocenitelnost („measurability“), „realized“ or realizable“ a doplňkově i zaslouženost („earned“). Při výkladu zásad a kritérii existují následující problémy:

- Napjaté vztahy mezi kritérii významnosti („relevance) a spolehlivosti („reliability“) neumožňují jednoznačné odvození okamžiku realizace výnosů.
- Definice výnosů („revenues“) a zisků („gains“) se vztahují na určité pojmy, jako např. „assets“, „liabilities“, „transactions“ a „other events“. Selektivní předpoklady ocenitelnosti nejsou známy.
- Vztah mezi předpoklady oceňování „realized or realizable“ a „ erned“ v SFAC č. 5 zůstává nejednoznačný. Ačkoliv podmínka realizovaný („realized“) nebo realizovatelný („realizable“) se zaměřuje na ocenění nebo ocenitelnost transakce nebo události a podmínka zaslouženosti („earned“) formuluje předpoklady oceňování, poukazuje FASB na to, že obě kritéria mají případ od případu specificky rozdílnou významnost.

Ani FASB a jeho předchůdci neučinili definitivní závěry a nerozhodli o vyloučení, případně o dalším doplňujícím pomocném kritériu tak, aby umožnily odvození teoretického jednotného systému kritérií. V následujícím textu budou zkoumána jednotlivá významná pravidla k objasnění vztahů mezi kritérii a konkrétními okamžiky realizace.

Systematické shrnutí k okamžiku realizace podle platných zásad

Předcházející část vychází z diskuse o realizačním okamžiku v porovnání s plněním před dodávkou a po dodávce, která je obsažená v objasněních a komentářích FASB týkajících se realizace výnosů v jednotlivých případech. Ve středu pozornosti stojí napjatý

vztah mezi co možná **nejaktuálnější informací o výnosovém potenciálu obchodu nebo aktiva** a **nejistota realizace výnosů a budoucího přírůstku peněz.**

Jedna z prvních snah o **vytvoření systému založeného na rozlišení rizika zachycení výnosů je postavena na** hlediscích **opatrnosti a objektivitě**, se kterými lze spojit jednotlivé případy.

Zatímco u dlouhodobé výroby na bázi procenta dokončení (*„PoC-Methode“)* musí existovat spolehlivý *odhad stupně dokončení a nákladů* tak také *konkrétní právní ujednání* ve smlouvě, v případě *zemědělských produktů a drahých kovů je postačující* jejich *schopnost okamžitého odbytu* na trhu, aby byl objektivně zachycen výnos (ocenění s dopadem na výsledovku) před jejich realizací. Význam splnění právních podmínek realizace je okrajový, za objektivní je u specifických produktů považována schopnost okamžitého odbytu, tj. v případě, že odběratel nesplní své povinnosti (převzít a zaplatit), je možné zboží ihned dodat k jinému účelu. V případě předpokládané schopnosti odbytu na trhu není nebezpečí nevhodné realizace výnosů tak vysoké jako srovnatelné riziko v případech výroby na zakázku, přičemž trhu je jako objektivní instanci přisuzována dominující funkce, která je v případech produktů, které nejsou volně obchodovatelné na trhu, doplněna konkrétními pravidly.

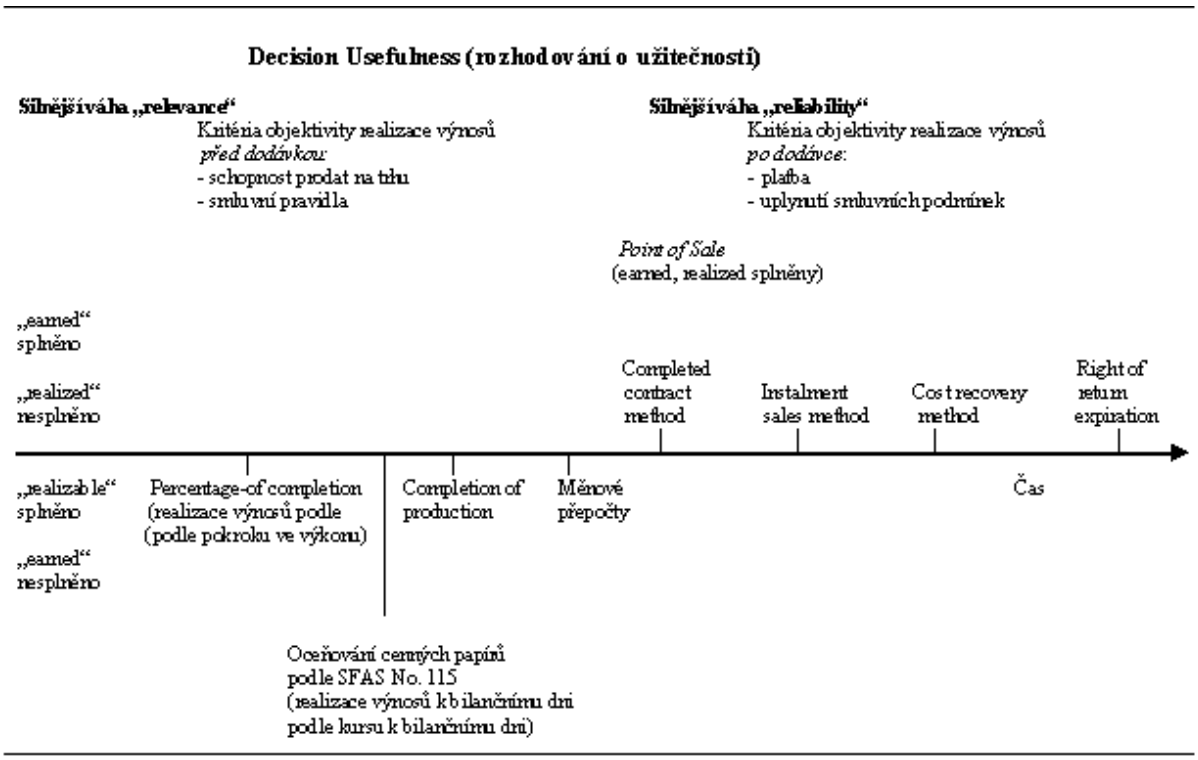
V zásadě lze rozlišit tři fáze realizace. Východiskem rozčlenění je okamžik dodávky a poskytnutí výkonu („point of sale“).

Prokazatelné poskytnutí dílčího výkonu stejně jako na trhu opakovatelný a do určité míry objektivní vývoj hodnoty jsou zachyceny s dopadem na výsledek v roční účetní závěrce již před okamžikem dodávky a poskytnutím celého výkonu („recognized before delivery“ případně „sale“). Do této kategorie lze zahrnout dlouhodobou výrobu při užití metody procenta dokončení („PoC-Method“), oceňování cenných papírů podle SFAC No. 115, oceňování zemědělských produktů a drahých kovů podle metody zachycení v okamžiku dokončení („completion of production – method“) tak vykazování výnosů z kursového přepočtu. *Zásadě významnosti („relevance“) je přikládána větší váha než zásadě jistoty („reliability“).*

V závislosti na příjmu peněz nebo vypršení určitých vedlejších smluvních podmínek jsou do kategorie „realizace po okamžiku dodání“ („recognized after sale“ případně „delivery“) přiřazeny metody, jak již bylo zmíněno výše, splátková („installment sales method“), případně metoda pokrytí nákladů („cost recovery method“). Pokud je sjednáno

právo na vrácení, nastává opět okamžik realizace po dodávce. *Okamžik realizace až po dodávce je odůvodněn nedostatečnou spolehlivostí informací k bilančnímu dni.*

Pro určení okamžiků realizace před a po dodávce hrají *doplňující roli kritéria realizace* (ve smyslu jednoznačného určení směnitelnosti nároku v likvidní prostředky v čase) *a kritérium zaslouženosti* („earned“ - ve smyslu poskytnutí plnění dodavatelem). Váha a vztahy obou kritérií se nechají graficky zobrazit následovně.



Obrázek 2 Předpoklady realizace výnosů[59]

Kritérium zaslouženosti („earned“) je primárně založeno na splnění povinnosti poskytovatele dodat nebo částečně dodat či splnit činnost, která je nutná k docílení celkového výsledku. To kritérium je významným předpokladem realizace u transakcí, u kterých se nemusí brát v úvahu riziko výpadku a nezaplacení, a na tuto transakci lze nahlížet jako na quasi jistou.

[59] pramen: Dyckman, Thomas R/Dukes, Roland E./Davis. Charles J./Welsch. Glenn A: Intermediate Accounting, 2 vydání (Homewood/Boston 1992, str. 290)

Naopak při oceňování produktů, které lze umístit na trh neomezeně, se nemusí formálně splnit kritérium „earned“ (ve smyslu povinnosti plnit). Riziko nerealizace výnosů plynoucí z porušení povinnosti dodat výkon je považováno za zanedbatelně nízké. Bereme-li v jednotlivých případech v úvahu jmenované předpoklady, vychází se z quasi jistého splnění podmínky „earned“ a k realizovatelnému skoku v hodnotě s dopadem na výsledek tak dochází ještě před dodávkou a poskytnutím celkového výkonu. V této souvislosti jsou jmenovány cenné papíry oběžného majetku, cizí měny, stejně jako zemědělské produkty a drahé kovy, které jsou oceněny v tržní ceně.

Pokud však neexistuje obchodovatelnost výrobků nebo je jen omezená, jako např. u velkých projektů, jejichž výroba trvá několik let a které nesplňují předpoklady, je užita „completed-contract method“, která je zařazena z pohledu času do kategorie *„sale basis“*, a výnos je navázán na úplné splnění smlouvy.

V předchozích odstavcích dochází ve jmenovaných případech, označovaných FASB jako případy nejistoty, k přesunu realizačního okamžiku na dobu po nebo před dodávkou. Zachycení výnosů před dodávkou je postaveno na objektivitě relevantních aktuálních informací k jednotlivým případům, jako je schopnost odbytu na trhu nebo na smluvních ujednáních

U prodejů na splátky nelze určit jejich očekávanou směnitelnost (realizability“) v likvidní prostředky i přes splnění výkonů dodávajícím („earned“) díky nemožnosti odhadnout riziko nesplacení, proto je okamžik realizace výnosů posunut za okamžik dodávky a výkonu do budoucna. Realizačními okamžiky jsou teprve budoucí platby, zisk je buď ihned částečně zohledněn („installment sales method“) nebo je zohledněn už od dosažení hranice výnosnosti („cost recovery method“). Realizační okamžiky po splnění dodávky jsou v jednotlivých případech postaveny na likviditě.

U zásilkových obchodů se smluvně sjednaným oprávněním na vrácení může být okamžik realizace po dodávce odůvodněn jak s likvidní účinností realizace (skutečným přírůstkem peněz), případně realizovatelností výnosů, tak také s podmínkou „earned“. V okamžiku dodání nemůžeme předpokládat okamžitou směnitelnost v likvidní prostředky ani časově a ani co do výše, vzhledem k očekávanému objemu vratek v rámci doby na vrácení. Proto je okamžik realizace, který je posunutý do budoucna (až po uběhnutí doby pro vrácení), odůvodněný na jedné straně nesplněním podmínky „realized“ (likvidně účinnou realizací „směnitelností výnosů). Budeme-li naopak vycházet z toho, že je dána základní směnitelnost v likvidní prostředky a plné splnění nastane až teprve po uplynutí doby pro

vrácení, je kritérium zaslouženosti („earned“) na straně druhé determinantou pro časové posunutí realizace po dodávce.

Při úplatném poskytování garance u zásilkového obchodu nebudou přiřaditelné výnosy z poskytované garance zachyceny ihned výsledkově účinně. Tyto výnosy budou zachyceny jako pasivní časové rozlišení do okamžiku úplného poskytnutí tj. do doběhnutí garanční lhůty a do okamžiku splnění podmínky „earned“. Při výnosově účinném rozpuštění časového rozlišení je tvořena zároveň rezerva na garanční povinnost. Kromě interpretace výnosů příštích období, jako je periodicky správná realizace výnosů, může být toto pasivní časové rozlišení vysvětlováno jako opatrností podmíněná neutralizace výnosů. Výnosy mohou být zohledněny ve výsledovce (výsledkově účinně) jen tehdy, pokud už nejsou očekávány v budoucnu žádné náklady odvíjející se od poskytnuté garance.

Ačkoliv FASB a jeho předchůdci se snaží vydáváním podrobných objasňujících odůvodnění o regulaci jednotlivých případů, trvají nadále mezery v pravidlech, které vedou k implicitním právům volby. A pokud neexistují žádné pro daný obor specifické normy, vytvářejí tyto odůvodnění FASB bilančně politické prostory k manipulacím, a tak odporují systematickému a srovnatelnost zajišťujícímu bilančnímu právu. Konkrétně se to týká např. volby kategorií cenných papírů při oceňování cenných papírů podle SFAC no. 115., stanovení funkční měny při sestavování konsolidované závěrky, určování portfolia zakázek při použití metody procenta dokončení („percentage-of-completion method“) a možnosti ovlivnění oblasti v případě dlouhodobých zakázek, možnost volby mezi „reallocation“ nebo „cumulative catch up“ při růstu nákladu a aktivace pro smlouvu specifických správních nákladů, stejně jako tak alternativního užití splátkové metody („installment sales“) nebo metody pokrytí nákladů („cost recovery-method“).

4.1.3 Přiřazení nákladů: Princip časové a věcné shody při zápočtu („matching principle)

Princip periodizace („accrual principle“) se konkretizuje prostřednictvím realizačního principu („revenue recognition principle“) a principu časové a věcné shody při zápočtu („matching principle“). Úkolem přiřazování nákladů k výnosům („matching principle“) je za účelem periodicky specifického zjištění hospodářského výsledku věcně a časově přiřadit výdaje (náklady) k výnosům, které byly jimi vyvolané.

Z pohledu bilanční teorie se nechá „matching principle“ odvodit na základě transakčního pojetí (revenue/expense approach“), který je srovnatelný se Schmalenbachem raženou bilanční teorií.

Bilance zde přebírá funkci účtu časového rozlišení. Aktiva chápaná jako nedokončené (neuzavřené) předběžné výkony jsou zachycené jako bilanční zúčtovací položky již před bilančním dnem, ale jedná se o výdaje podporující teprve budoucí výnosy. Pasiva s výjimkou vlastního kapitálu představují nedokončené (neuzavřené) následné výkony, které vzniknou teprve po bilančním dni, ale již k bilančnímu dni se musí zohlednit dané zvětšení majetku. Přihlédneme-li k definici aktiv a pasiv kodifikované v SFAC No. 3., případně. No. 6, kde jsou aktiva charakterizována jako budoucí ekonomické prospěchy „future economic benefits“ a dluhy jsou popsány jako pravděpodobné budoucí újmy „probable future sacrifices“), je bilančně teoretické zaměření amerického účetnictví na dynamické, případně neodynamické pojetí jednoznačně zřejmé. Kritici transakčního pojetí („revenue/expense approach“) se kromě problému nejednoznačnosti kritéria přiřazení zaměřují na pochybnou hodnotu a výnosovou účinnost výdajů, které se musí přinést budoucí prospěch, aby bylo možné je zachytit v aktivech. Pokud se budeme přiklánět spíše ke správnému zobrazení stavu majetku a dluhu a budeme-li brát v úvahu objektivitou zkreslené zobrazení periodických zisků, přikloníme se k majetkově závakovému pojetí („asset/liability approach“), které je srovnatelné se statickou bilanční teorií.

FASB uvádí v APB Statement No. 4 tři rozdílné interpretace pojmu „matching“, které se liší teoretickým přístupem k přiřazení. Výklad pojmu v širším smyslu, kdy úkolem „matching principle“ je úplné zjištění zisku ve smyslu „.identifying, measuring, and relating revenue and expenses of an enterprise for an accounting period“, se vztahuje na samotné určení nákladů („expense recognition“)[60]. Naproti tomu úzká interpretace zahrnuje pouze určení nákladů, které jsou příčinně vyvolány výnosy, a tím i přímo k nim přiřaditelné.

Standardy se přiklánějí k přiřazování výdajů k výnosům na základě věcné příčinnosti ve smyslu fyzikální kauzality. Ne ve všech případech je přiřazení jednoznačně

[60] Bourke, Denis H.; Smart, Murray J.: Principles of Accounting, 2002; Náklady mohou být rozpoznány, pokud je pravděpodobné, že spotřeba nebo snížení schopnosti poskytnout službu (loss of service potential or future economic benefits) nebo budoucího ekonomického užitku se projeví jako úbytek aktiv nebo zvýšení závazků. Tato spotřeba nebo snížení schopnosti poskytnout službu by měla být spolehlivě měřitelná a ocenitelná.

rekonstruovatelným, a proto je přikládán velký význam alokaci s pomocí časových vztahových veličin, což se děje jak při lineárních, degresivních nebo progresivních odpisech. V literatuře jsou jmenovány podmínky, které mají zajistit zachování příčinné a tím periodicky správné alokace výdajů v čase. To jsou vedle rozdělení celkové sumy tak, aby součet dílčích částek nepřekročil celkovou sumu („additivity“), i podmínky jednoznačnosti („unambiguity“), volba metody, která bude všem jiným alokačním metodám nadřazena.

Stručně shrnuto lze rozlišit tři následující kroky při přiřazování s odlišnými výsledkově účinnými zúčtovacími konsekvencemi, případně výsledkově neutrálními konsekvencemi pro zachycení v rozvaze:

- Existuje-li rozpoznatelná a kvantifikovatelná kausalita mezi náklady a výnosy, uskutečňuje se přímé přiřazení („direct matching“), na základě čehož budou očekávané výdaje zachyceny v pasivech a uskutečněné výdaje budou zachyceny v aktivech až do okamžiku realizace budoucích výnosů, kdy budou zúčtovány výsledkově účinně.
- Lze-li rozpoznat kausalitu, ale ta není jednoznačně kvantifikovatelná, bude stanoven klíč, na základě kterého bude provedena nepřímá, ale zdůvodnitelná alokace nákladů
- Teprve pro případ chybějící odůvodnitelnosti nebo možnosti přiřazení se uskuteční zúčtování nákladů do období jejich vzniku.

Na základě „matching principle“ se odvozují konsekvence pro zachycení položek v rozvaze, např. pro zachycení nehmotných aktiv podle APB Opinion No. 17 a pro zachycení nejistých závazků podle SFAC No. 5, konsekvence pro oceňování např. nedokončené výroby a hotových výrobků. Zároveň se tento princip dotýká postupů oceňování spotřeby zásob a metody odpisů.

4.2 Revenue Recognition Project – závěry FASAC [61]

FASAC zveřejnil následující důvody ke změně dosavadního systému rozpoznávání výnosů:

Praktické důvody:

- US GAAP neobsahují generální standard pro rozpoznání výnosů.

[61] FASB, Revenue Recognition Project, FASAC Meeting, June 21,2005

- US GAAP pro výnosy obsahují přes 200 zmínek týkajících se rozpoznání výnosů, je velmi těžké je vyhledat a občas si tyto ustanovení odporují.
- Navzdory tak velkému množství těchto ustanovení obsahují US GAAP malé množství pravidel pro oblast služeb, což je nejvíce rostoucí část ekonomiky USA.
- Je velmi těžké oddělit výtěžky („gains“) od výnosů („revenues“).
- Rozpoznání výnosů bývá největším zdrojem podvodů a chyb.
- Tím jak se stávají obchodní transakce více složité a specifické, je také více složité vybrat si vhodné pravidla z těch, které zatím existují.

Koncepční důvody:

- Mnoho z toho, co se týká výnosů v US GAAP, bylo vytvořeno před tím, než byl formulován koncepční rámec. Rozpoznání výnosů je často založeno na myšlence zaslouženosti (earned) a realizace/realizovatelnosti (realized/realizable), stejně tak jako přiřazování (matching). Nicméně, matching princip je vysvětlený nyní již v Koncepčním rámci.
- Výnosy jsou založeny pojmově na změnách aktiv a závazků vyplývajících z obchodních transakcí se zákazníky. Nicméně, z Koncepčního rámce vyplývají kromě toho speciální pravidla pro rozpoznání výnosů, které jsou založeny na tom, že výnosy musí být zasloužené a realizované/realizovatelné. Tato speciální pravidla nejsou nijak blíže definována ani navázána na výše uvedenou definici výnosů založenou na změnách aktiv a závazků.

Vlastní důvody výboru:

- Obtíže s uplatňováním pravidel pro rozpoznání výnosů vedou k velkému množství chyb a podvodů, a tak se snižuje důvěra investorů ve správnost finančních výnosů.
- Finanční výkazy, které jsou pro uživatele těžko srovnatelné na úrovni účetních jednotek nebo daného odvětví, společně s nedostatečným množstvím informací, nejsou dostatečným podkladem pro analýzy. Takto sestavené výkazy nejsou nápomocny k odhalení rozdílů, nesrovnalostí a nevedou k jejich nápravě.
- Popisy účetních politik jsou příliš obecné na to, aby poskytly informace.
- Údaje o výnosech jsou příliš agregované a uživatelé říkají, že by rádi viděli více detailních in-formací o činnostech vytvářejících specifické zisky.

Výbor naplánoval tři kroky pro změnu stávající situace:

Krok 1: Revidovat určitá ustanovení v koncepčních výkazech 5 a 6.

- SFAC 6 definuje výnosy s pomocí termínu aktiv a závazků.
- SFAC 5 popisuje rozpoznávací kritéria nejednotně k pojmu výnos.

Krok 2: Vytvořit obecný standard k rozpoznání výnosů.

- Výbor se rozhodl přemístit určitá pravidla obsažená v APB NO. 29, SFAC No. 48, EITF 00-21 a SAB No. 104 do jednoho obecného standardu. Zároveň chce výbor zvýšit úroveň těchto pravidel jejich odvozením z revidovaných koncepčních standardů.

Krok 3: Poskytnout specifická pravidla pro tři druhy aktiv:

- práva užívání (rights to use) – např. leasing,
- služby (sevices) – např. poskytování úvěrů,
- výrobu (products).

Nejvíce diskutovanými a problematickými případy při rozpoznání výnosů jsou:

- vícekomponetní smlouvy (*„multiple element arrangements“*), na základě kterých je poskytováno plnění více než jedno období,
- *identifikace částí smlouvy* (závazků), stanovení relevantního měřítka pro ocenění části smlouvy (elemets), určení, kdy a jaká část výnosů je zasloužená (závazek plnit zanikl), stanovení podmínek, za kterých by mělo být provedeno stanovení nového měřítka pro závazek typu něco konat (V současné době upraveno např. SOP 97-2, SABs 101/104, EITF 00-21, SOP 81-1),
- *stanovení prvotního a následného ocenění*, takzvaného závazku připravenosti plnit („standby obligations“), který nadále zůstává poté, co výrobek je dodán nebo služba poskytnuta. Jedná se o právo na vrácení nebo náhradu, záruční a garanční práva, úpravu ceny (např. kdo ponese riziko změny kursu, množstevní slevy, škody, rabaty). (V současné době upraveno např. Statement 48, Statement 5, Interpretation 45, bezpočet EITFů, SOP 81-1.),
- *kdy a jak má být zachycena změna ve smlouvě*, která nastala v průběhu plnění smlouvy (V současné době upraveno např. SOP 81-1.),

- *kdy a jak ocenit*, přecenit a informovat zákazníka, že nákupní a *marketingové náklady* ovlivnily výnosy nebo vznikl další závazek. Jedná se o diskonty, ztráty primárních smluv jako smluv o podpůrčích příspěvcích, o společné propagaci. V současné době upraveno např. bezpočtu EITFů, SOP 93-7,
- exekutorské smlouvy s fixovanou cenou,
- kdy rozpoznat změnu tržní ceny.

Výbor navrhl jako koncepční řešení použít definici a účtování výnosů na bázi aktiv a závazků, které vznikají v rámci činností poskytovaných zákazníkům.

Dále výbor preferuje oceňování aktiv a závazku přímo (prvotně a možné i následně) reálnou hodnotou definovanou v samostatném výkazu „Statement of Financial Accounting Standards No. 15X - Fair Value Measurements"následovně: *„Reálná hodnota závazku je částka, kterou je prodávající ochoten zaplatit jiné jednotce schopné poskytnout podobné plnění za převzetí závazku vůči zákazníkovi* (směnná hodnota mezi prodávajícími, přímo oceněná očekávanou částkou odlivu peněžních prostředků)."[62]

Výnosy mají být zachyceny, pokud dojde k přírůstku čistých aktiv. *Výnos je zachycen při uzavření smlouvy, pokud nabytá aktiva přesahují závazky (výnos z prodeje[63]), a následně při zániku závazku.*

Tímto způsobem mají být ošetřeny aktiva a závazky, které vyplývají ze smluv o výnosech, stejně jako aktiva a závazky z jiných obchodních smluv. Nejsou potřeba žádná specifická kritéria pro rozpoznání (earned, realized/realizable). Tento způsob je obecný a může být široce použit na různé obchodní modely. Z obchodních smluv vyplývají následující podmíněná aktiva (vztahy se zákazníky, peníze nebo právo obdržet peníze „accounts receivable", pokud je pevně stanovená prodejní cena, právo na ochranu před poklesem prodejní ceny „selling price decreases") a podmíněné závazky (povinnost dodat výrobek, službu a /nebo právo užít, závazek konat „standby obligations" jako záruky,

---

[62] „Fair value of a liability is the amount the seller would pay another entity with a similar ability to perform to take over the obligation to the customer (a seller-to-seller exchange amount; directly measures the expected cash outflows)"

[63] Protihodnota, kterou účetní jednotka získá na základě smlouvy se zákazníkem, se rovná součtu ocenění všech závazků plnit („performance obligation"), refundačních závazků a závazků poskytnou plnění a jiné obchodní výhody. Rozdíl mezi touto protihodnotou a smluvní cenou představuje výnos z prodejního úsilí, který vzniká již při uzavření obchodu.

standardní nebo rozšířené, právo na vrácení/výměnu, právo zákazníka na speciální stanovení ceny budoucích položek, pokud je stanovena prodejní cena, závazek akceptovat nižší tržní cenu).

Příklad 1:

Závazek plnit:	**Reálná hodnota**
Dodávka strojů	7 000
Instalace strojů	1 000
Zaškolení	300
Celkem	8 300
Standby Obligation:	
Záruky na 2 roky	100
Právo výměny	100
Speciální budoucí cena	200
Finanční garance	300
Celkem	700
Celkem závazky:	9 000
Celková cena dle smlouvy	11 000

Důvodem, proč se reálná hodnota závazku nerovná smluvní ceně, je, že reálná hodnota odráží tržní cenu prodávajícího vůči prodávajícímu a *nerespektuje předpokládanou individuální schopnost jednotky splnit závazek efektivně nebo neefektivně před poskytnutím výkonu*. Kromě toho závazek účetní jednotky poskytnout zákazníkovi přístup ke zboží, službám a odpovídající prodejní podmínky byl již splněn v okamžiku uzavření obchodu.

Pokud je smlouva přeplacená, bude účtování vypadat následně:

Účet	**MD částka**	**D částka**
Peníze	11 000	
Performance obligations		8 300
Standby obligations		700
Výnosy		2 000
Celkem	11 000	11 000

V okamžiku uzavření smlouvy se zákazníkem je na základě tohoto návrhu vykázán výnos s prodejního úsilí.

Výhodou navrhovaného koncepčního řešení („conceptual approach“) je:

- teoreticky jednoduchá aplikace pravidel pro rozpoznání aktiv a závazků, a není nutné zvažovat zaslouženost („earned“), realizovatelnost („realizable“) a přiřazení („matching“),
- důslednější ošetření všech typů obchodních operací,

- více informací o výkonech jako je samostatné vykázání ziskové marže pro různé části smlouvy,
- plnění závazků, pokud je plnění skutečně poskytnuto, je zachyceno lépe než jeho rozložení po dobu trvání celé transakce, kdy by bylo složitě identifikovatelné,
- celkové činnosti v čase kontraktu nebudou zaznamenány jako závazky (např. činnost poskytovat zákaznický servis a výhody),
- odložené náklady nebudou zachyceny jako aktiva, když aktivy nejsou,
- poskytnutí informace o budoucích peněžních tocích ve vztahu k výnosovým činnostem, které nejsou ukončeny v okamžiku sestavení rozvahy,
- odstranění položky v aktivech „Výnosy příštích období“ (tj. v tomto příkladě 11 000), která neposkytuje příliš informací.

V souvislosti s navrhovaným koncepčním rámcem vyvstávají následující obavy:

Existence rizika identifikace:

- identifikace aktiv a závazků je založena na individuálním rozhodnutí o identifikaci a o tom, zda se bude vykazovat netto nebo samostatně (nejednotný koncepční přístup).
- rozhodnutí o tom, kdy závazek (závazek dodat a závazek konat po dodání „performance a standby obligation“) zanikne nebo měl by být přeceněn, je individuální (nejednotný koncepční přístup).

Existence oceňovacího rizika;

- protože existuje jen málo trhů pro „závazky plnit“, ocenění založené na tržní hodnotě není často založené na tržních datech.
- identifikační a/nebo oceňovací chyby mohou vznikat již na počátku při zachycení výnosů (předčasné rozpoznání výnosů).
- za přeceněním závazku může stát úvaha o korekci chyby.

Navrhované řešení pro generální standard (**General Standard)** se pohybuje po dvou rovinách, zachovat koncepční řešení a **založit definici výnosů na změnách aktiv a závazků vyplývajících z obchodních transakcí** se zákazníky a zároveň oceňovat aktiva přímo (prvotně

nebo následně) v reálné hodnotě - velkoobchodní (wholesale approach), nebo zcela odejít od koncepčního řešení a měřit závazky v „hodnotě plnění“ (Performance Value), cenu vůči zákazníkovi stanovit samostatně pro každý prvek smlouvy. Dále pak rozdělit nebo odložit vykázání rozdílu mezi cenou ve smlouvě a sumou hodnoty plnění závazku.

Příklad 2:

Performance Obligations	**Performance Value**	**Fair Value**
Dodávka strojů	7 700	7 000
Instalace stroje	800	1 000
Zaškolení	500	300
Standby Obligations:		
Záruky na 2 roky	200	100
Výměnné právo	100	100
Speciální budoucí cena	400	200
Finanční garance	300	300
Celková cena zavazku	10 000	9 000
Celková cena podle smlouvy	11 000	11 000

Odlišnost *„Performance Value“* (10 000) a *„Fair Value“* (9 000) vyplývá z následujících skutečností:

- Perfomance value zahrnuje služby dodané v období na počátku kontaktu. Fair value není včetně těchto služeb.
- Performace value zahrnuje hospodárnosti a nehospodárnosti, které nastanou do okamžiku zániku závazku (ocenění je založeno na tržní ceně prodávajícího vůči zákazníkovi).
- Důvodem, proč se liší „performance value“ od smluvní ceny je, že zákazník platí prémii za obdržení všech prvků plnění od jednoho poskytovatele (odhadovaná hodnota této prémie v daném příkladu je 1 000).

Pokud je smlouva přeplacena, je účtování o ní následující:

Účet	**MD částka**	**D částka**
Peníze	11 000	
Performance obligations		9 000+ premie
Standby obligations		1 000 + premie
Celkem	11 000	11 000

V souvislosti s novým navrhovaným řešením pro Generální Standard zaznívají kromě obav uvedených u předchozího řešení, co se týče rizika identifikace, navíc

- námitky proti stanovení úrovně agregace vykazování výnosů nebo podrobnosti vykazování informací, které je otázkou individuálního rozhodnutí,

- obava z tlaku na zachycování odložených nákladů v aktivech. („comfortable accounting“)
- oceňovacího rizika,
  - že ačkoliv existuje větší množství tržních dat pro ocenění „cenou prodávající vůči zákazníkovi“, tak můžou být potíže při určení pravděpodobné ceny pro každý smluvní element.
  - že rozdíl mezi smluvní cenou a celkovou „performance value“ musí být rozdělen nebo přidělen na bázi pravidel.

Na základě předcházejících odstavců je velmi těžké posoudit, zda je lepší navrhované řešení pro Standard nebo navrhované koncepční řešení (Conceptual Approach).

Pro řešení obsažené v návrhu standardu mluví to, že:

- za stávající situace je snažší najít vhodná tržní data pro ocenění „performance value“ než pro „fair value“, a také
- nižší pravděpodobnost předčasného rozpoznání výnosů, není možné vykázat výnos v okamžiku uzavření smlouvy se zákazníkem.

Naopak proti návrhu ve standardu mluví následující fakta:

- rozdělování nebo přidělování rozdílu mezi smluvní cenou a „performance value“ by bylo svévolné a snížilo by prezentovanou věrnost ocenění a informaci o budoucím peněžním toku.
- toto řešení poskytuje méně informací o nehospodárnosti prodejce nebo naopak jeho hospodárnosti ve srovnání s řešením 1, které poskytuje informaci o tržně očekávaném zisku.
- Jak již bylo zmíněno, existuje silný tlak na vykazování odložených nákladů v aktivech, i když aktivy nejsou.

Posledním rozhodnutím FASB je přijmout řešení popsané v návrhu „Generálního standardu“, tj. oceňování aktiv ve „fair value“ a závazky v „performance value“. Toto řešení zatím nebylo diskutováno IASB.

FASB se rozhodl zaměřit se v následujících letech;

- na kritéria pro identifikaci prvků (jak identifikovat/rozpoznat aktiva a pasiva),

- na prvotní ocenění prvků (elementů),
- na řešení následného účtování o „performance“ a „standby“ závazcích,
- na řešení účtování aktiv vyplývajících z uzavření smlouvy,
- na otázku, do jaké míry podrobnosti zveřejňovat údaje o výnosech.

Vrátím-li se k problému identifikace/rozpoznávání prvků (komponent), je současný model pro rozpoznání výnosů velice obecný a vyplývá z něj, že položky jako např. služby, zboží nebo práva užití ve vícekomponentních smlouvách budou zahrnuty odděleně.

EITF Issue No. 00-21 poskytuje pravidla pro identifikace samostatných komponent smlouvy z pohledu zákazníka. Výnos se vykáže pouze u těch činností, kterých se skutečně týká platba.

Prvky smlouvy musí mít samostatně stanovenou hodnotu vůči zákazníkovi (Předpokládá se, že prvky jsou prodávány samostatně nějakým dalším prodejcem nebo mohou být prodány dále zákazníkem.). K nedodaným komponentám je nutné mít objektivní a spolehlivý důkaz o ocenění (externí oceňovací znalec).

Jak vyplývá z předchozího textu, je „Performance value“ založena na pohledu zákazníka.

Otázky, které položil FASAC v souvislosti se zaměřením na pohled zákazníka a „performance value“, by měly být prodiskutovány odbornou veřejností, jsou:

- Identifikované komponenty smlouvy musí být oceněny „Performance value“. Pro účely identifikace samostatných komponent ve vícekomponetní smlouvě je vhodným kritériem samostatná hodnota vůči zákazníkovi, která je obsažena v EITF 00-21? Zabraňuje aplikace těchto kritérií podniku odděleně identifikovat komponenty, které by měly být účtovány samostatně? Podle současného znění nejsou vykázány výnosy, které nejsou samostatně identifikované už ve smlouvě a za které zákazník platí.
- Prahem pro rozpoznání a ocenění komponent smlouvy je „Performance value“. EITF 00-21 stanovuje tento práh ve formě speciálních, objektivních důkazů prodávajícího nebo provedení externího stanovení ceny. Pro identifikaci samostatných komponent v vícekomponentní smlouvě je tento oceňovací a rozpoznávací práh vhodný? Mělo by být oddělení komponent nezávislé na spolehlivosti oceňování?

- Třetí oblastí se výbor snaží získat informace o použitelnosti myšlenek obsažených v EITF 00-21 a v generálním standardu. Otázky se týkají zkušeností s aplikací EITF 00-21 a znějína jaké obtíže narážejí uživatelé při pokusu implementovat kritéria pro samostatnou identifikaci položek? Reprezentuje „performance value“ (cena za kterou mají být položky prodány odděleně zákazníkovi) věrnost a prokazatelnost?

5 VÝZNAM A OBSAH „ACCRUAL PRINCIPLE“ (ZÁSADY PERIODICKÉHO ZJIŠŤOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU PODLE IFRS)

Jak vyplývá z kapitoly 2., je v německém bilančním právu alfou a omegou bilanční teorie zásada řádného bilancování nazývaná realizační princip, která je kodifikovaná v § 252 odst. 1 číslo 4 HGB (čl. 31 odst. 1 78/660/EWG). Zisk představuje – netto veličinu- zvětšení majetku v disponibilní formě. Zvětšení majetku je chápáno jako skok v hodnotě manifestovaný dodávkou nebo poskytnutím služby na rozdíl od pouhého vynaložení pořizovacích a výrobních nákladů ve výrobním procesu, které přestavuje pouhé přeskupení majetku v bilanci. Takto chápaný realizační princip je nutný pro opatrné zjišťování objektivní veličiny k vyplacení.

Naproti tomu je podle IFRS problém realizace zaměřen na hrubou veličinu výnosu (revenue) a definuje ji také širším způsobem než německé zásady řádného bilancování (kde se operuje se ziskem jako s přírůstkem majetku). Výnos je definován v IAS 18.7 a KR 70(a) jako hrubý přírůstek ekonomického užitku během období, který vzniká v průběhu běžných aktivit společnosti, kdy tyto přírůstky vedou ke zvyšování vlastního kapitálu jinou cestou než jeho zvyšováním prostřednictvím příspěvků vlastníků.

Jednotlivé případy, které vedou k realizaci výnosu, jsou upraveny typologicky v několika v IAS 18 a dalších standardech (např. IAS 11 - Stavební smlouvy, IAS 17 – Leasingy, IAS 39 - Finanční nástroje, IAS 41 - Zemědělství a k nim vztahujícím se interpretacím, SIC 27 -Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu, SIC 31- Barterové transakce zahrnující reklamní služby). Protože tato úprava není dostatečně systematická, jako např. zásady řádného bilancování, existují mezery v pravidlech, jako například u komponentních smluv, a ty jsou problematicky řešeny odpovídajícími pravidly z US GAAP.

Současná úprava oblasti realizace výnosů podle IFRS je velmi kritizována. Existuje snaha stanovit heterogenní kritéria pro uznání výnosů a změnit současnou orientaci definice výnosů vycházející z přírůstku čistých aktiv (rozpoznání majetku a závazků).

5.1 Revenue Recognition Project- závěry IASB

Podobně jako FASB se výbor pro mezinárodní standardy zabývá následujícími otázkami:

- V kterém okamžiku zachytit výnos? (určení okamžiku realizace)
- V jaké výši zachytit výnos?

V případě druhé otázky dospěl Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB) k následujícím čtyřem variantám:

„Gross Inflows View" – Vykazování na bázi hrubých přítoků

Z tohoto pohledu bude jako výnosy vykázána hodnota platby přijaté od zákazníka, ke které má vykazující jednotka dispoziční právo. Na základě takto chápaného výnosu mohou být navzdory IAS 18 vykázány jako výnos částky, které byly strženy ve prospěch třetích osob a jsou součásti příjmů (např. daň z obratu). Výnosem je dle tohoto pojetí sjednaná cena, která byla zaplacena smluvním partnerem, nebo obnos, který vykazující jednotka obdržela.

„Liability Extinguishment View"- Zánik závazku

Výnos je na základě tohoto pojetí chápán jako přítok peněz vyplývající ze zániku závazku na základě poskytnutí plnění zákazníkovi. Za toto splnění vykazující jednotka odpovídá. Podle tohoto pojetí vzniká výnos zánikem povinnosti (performance obligation) plnit, jež vyplývá z právně prosaditelného (legaly enforceable) nároku smluvního partnera. V tomto případě jsou realizovány výnosy vyplývající z plnění smluv i tehdy, kdy je vykazující jednodnotka v postavení quasi správce (např. přenechání plnění třetí straně).

„Broad Performance View" – Celkové plnění

Výnos je v tomto pojetí spojen se vznikem rizika výroby u vykazující jednotky. Alternativně je možné říci, že výnos vzniká v tomto pojetí na základě úbytku aktiv ve formě majetkových hodnot nebo poskytnutých služeb, které byly poskytnuty zákazníkovi. Výnosy vznikají u vykazující jednotky pouze na základě samostatně poskytované činnosti.

„Value-Added View „ – Přidaná hodnota

Výnos je chápán v tomto pojetí jako přebytek hodnoty nad úbytkem aktiv ve formě majetkových hodnot a služeb, tj. přidaná hodnota je tvořena náklady nad hodnotou vstupů, které jsou ve formě nakoupeného materiálu a služeb od jiných dodavatelů. Alternativně lze říci, že výnos je chápán jako odraz úbytku fair value vstupů nad výstupem nebo-li hrubá marže.

Výbor vyloučil varianty jedna a čtyři. První definice byla odmítnuta, protože může vést k vykázání výnosů v důsledku splnění závazku konat, který má vůči zákazníkovi jiná

jednotka. V aplikaci „Value-Added View“ je možné vidět pomocný základ pro určení předpokládané hodnoty.

Zbývající dvě uznané varianty pracují s termínem „povinnost konat“, tj. že v důsledku uzavřené smlouvy musí účetní jednotka poskytnout plnění, případně splnit dané závazky, avšak v případě varianty „Broad Performance View“ je možné vykázat výnos jen tehdy, kdy účetní jednotka neplní prostřednictvím subdodavatelů.

Podle pojetí výnosů, které je založené na zániku závazků, není možné jako výnos zachytit růst hodnoty existujících majetkových hodnot (např. růst hodnoty zemědělských výrobků), jak je to umožněno podle IAS 41. Zachycení takového nerealizovaného zisku je možné, pokud přistoupíme na pojetí výnosu číslo tři „Broad Performance View“.

Definice se také se také liší v případě vykazování výnosů v činnosti, které jsou prováděné prostřednictvím třetí strany a ta nepřevzala právní odpovědnost za splnění. Dle „Broad Performance View“ není možné zachytit tyto výnosy, protože účetní jednotka tyto činnosti nevykonala sama.

Dalším omezením pro výběr pojetí je podle názoru IASB to, že není možné, aby podmíněná práva „conditional rights“ (nároky z právních úkonů, u nichž ještě nenastalo plnění a jejich splnění je podmíněno událostí, jejíž nastání není jisté) vedla k realizaci výnosů, protože podmíněná práva a závazky nesplňují definici aktiv a dluhů z pohledu účetnictví.

K objasnění výše uvedených variant vydal IASB následující příklad. V příkladu jsou zachyceny dvě složky příjmů:

1. Prodejní a inkasní činnosti (kdy prodávajícím je vždy SellCo) a
1. Výroba a dodání, kdy SellCo nemusí ve všech případech vykonávat tuto činnost.

Celková úhrada od zákazníků činní 100. Hodnota výroby a dodání ve „fair value“ je 80 (tj. cena, za kterou je třetí strana „TrirdCo“ ochotna vyrobit a dodat) a k tomu se přidružují výnosy z prodeje a inkasní činnosti ve výši 20 (tj. 100–80). Protože „SellCO“ prodává a inkasuje sama, je výsledek zob-razení výnosů z této činnosti z pohledu všech čtyř variant stejný (20). Rozdílné bude zachycení výnosů z pohledu výše uvedených přístupů ve výkazech společnosti „ SellCo“ v případě té části smlouvy, která se týká výroby a dodání, a to v závislosti na tom, zda tuto činnost bude vykonávat společnost sama nebo ji deleguje podle následujících čtyř scénářů.

Alternativní scénáře výroby a dodávání:

Jsou čtyři možnosti, jak může SellCo splnit zbývající část smlouvy (80) – vyrobit a dodat zařízení:

- **Scénář A** - SellCo vyrobí zařízení a dodá zákazníkovi sama.
- **Scénář B** - SellCo najme třetí osobu (ThirdCo) a zároveň se i právně odpovědnost za výrobu a do-dávku zařízení přenese na třetí stranu ThirdCo.
- **Scénář C** - SellCo najme třetí stranu ke splnění závazku vůči zákazníkovi z titulu výroby a dodávky zařízení, aniž se předpokládá přenos odpovědnosti za splnění.
- **Scénář D** - SellCo nakoupí vyrobené zařízení od ThirdCo a dodá zákazníkovi.

Předpokládá se, že vlastní výroba zařízení má celkovou hodnotu „fair value“ 75 a hodnota dodání vyjádřeno ve „fair value“ je 5. Ceny odpovídají také cenám, které třetí strana Third Co požaduje za uvedené činnosti.

Předpokládané náklady na materiál činní jak u SellCo nebo u TheirdCo 15.

Podle pojetí výnosů jako hrubého příjmu budou podle všech čtyř scénářů vykázány výnosy ve výši 80.

Při scénáři A, pokud je aplikováno pojetí výnosů jako zániku závazku („liability extinguishment view“), činí výnosy SellCo 80, protože splněním povinnosti plnit ze strany vykazující jednotky zaniká závazek vůči zákazníkovi. Stejně tak je vykázán výnos ve výši 80 podle konceptu „broad performance view“, protože výroba i dodání jsou poskytnuty ze strany vykazující jednotky. Nicméně podle pojetí výnosů jako přidané hodnoty („value-added view“) může vykazující jednotka zachytit výnosy ve výši 65 (tj. 80 mínus 15 náklady na nakoupený materiál).

Pokud nastane **scénář B**, SellCo, nemůže vykazovat výnosy z výroby a dodání, pokud použije koncept zániku závazku plnit („liability extinguishment view“), protože nenese primárně odpovědnost za splnění závazku vůči zákazníkovi. Tuto odpovědnost za splnění má třetí strana ThridCo. Stejně tak nemohou být vykázány výnosy, pokud jsou výnosy chápány jako hodnota plnění, protože vykazující jednotka ani nevyrobila ani neprodala. Nakonec není možné zachytit výnos podle pojetí výnosů jako přidané hodnoty, protože v případě výroby a dodání není žádná přidaná hodnota.

Pokud nastane **scénář C**, vykazující jednotka SellCo by vykázala výnosy 80, pokud by se použil koncept výnosů „liability extinguishment view“, protože zde je kladen důraz v prvé řadě na povinnost plnit vůči zákazníkovi, není rozhodující, kdo splnil. Nicméně by

nebyly vykázány výnosy při pojetí výnosů podle „broad performance view, protože v tomto případě vykazující společnost nevyrobila ani nedodala. Stejně také by SellCo by nevykázala žádné výnosy při použití koncepce „value-added view“, protože zde nevznikla žádná přidaná hodnota.

Pokud by nastal **scénář D**, SellCo by vykázala výnosy ve výši 80, pokud by se držela konceptu „liability extinguishment view“, protože je založen na zániku povinnosti plnit. Taktéž by SellCo zachytila výnosy ve výši 80, pokud by přistoupila k pojetí výnosů jako „broad performance view“, protože vykonala dodávku zařízení. Při konceptu „value-added view“ by byl výnos ve výši přidané hodnoty, která by byla jen 5, protože SellCo jen dodala zařízení. Výsledky jsou zobrazeny v následující tabulce:

	Prodej zboží a vybrané aktivity	Výroba a dodání			
		Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Gross Inflows View	20	80	80	80	80
Liability Extinguishment View	20	80	0	80	80
Broad Performace View	20	80	0	0	80
Value-Added View	20	65	0	0	5

V červnu 2002 zahájil IASB společně s FASB projekt Revenue Recognition. Cílem tohoto projektu je odstranění podstatných rozdílů mezi koncepčním rámcem a pravidly obsaženými v IAS 18 – Revenue, které se týkají definice jednotlivých komponent zisku a pravidel realizace výnosů.

5.2 Zásady pro uznání výnosů podle aktuálně platných znění

Vůdčí zásady pro uznání, které jsou uplatňované v koncepčním rámci (KR) a standardech jako IAS 18, IAS 11, IAS 21, jsou:

1. akruální princip
1. realizační princip.

5.2.1 Zásada přírůstku čistého majetku (čistých aktiv) jako nadřazená zásada

Účetní závěrka podle IFRS je postavena na akruální bázi (KR 22). Z toho vychází zachycení výnosu vedoucí k periodickému zjišťování hospodářského výsledku ve sledovaném období, který je chápán jako přírůstek hospodářského užitku ve sledovaném období (KR 92). Proti sobě stojí dynamická interpretace výnosů a podmínka přírůstku majetku ve formě přítoku vlastního kapitálu nebo zvýšení hodnoty majetkových hodnot

nebo úbytku dluhů (KR 92, KR 70 a). Diskuse na toto téma byla už vedena v předcházejících částech.

Závěrem lze jenom dodat, že výbor si tento rozpor uvědomuje a jeho budoucím záměrem je přepracovat definici zisku („income“), výnosů („revenue“) a zisků („gains“) tak, aby neodporovala linii koncepčního rámce, který je postavený na statickém pojetí. IASB navrhuje „income“ používat jako nadřazený pojem, který bude zahrnovat „revenue“ a „gains“. Konkrétní definice pro tyto tři pojmy nebyla doposud zveřejněna.

5.2.2 Zásada realizace a tradiční význam realizačního principu

Realizace výnosů má být podle záměru výboru závislá na kumulativním splnění elementárních kritérií pro rozpoznání a pro oceňování.

Podle **elementárních kritérií** (elements criterion for the recognition of revenue);

- přírůstky majetkových hodnot nastanou, pokud zároveň dojde k růstu vlastního kapitálu a příčinou nejsou vklady vlastníků,
- úbytky závazků nastanou, pokud dojde ke snížení vlastního kapitálu jinak než výběry vlastníků[64].

Podle **oceňovacích kritérií** (measurement criterion):

- majetkové hodnoty mohou být oceněny na základě relevantních vlastností, a[65]
- přírůstky majetku nebo úbytky závazků musí být spolehlivě zjistitelné. Měřítko hodnoty se jeví dostatečně spolehlivé, pokud se jedná o nejspolehlivější měřítko hodnoty, které na příslušném referenčním trhu může existovat a lze jej pokládat za spolehlivé podle definice v koncepčním rámci IASB, což znamená, že jde o spolehlivé informace, které neobsahují žádnou závaznou chybu a zkreslení (KR 31).

V následujících odstavcích budou porovnány jednotlivé konkrétní případy, kdy dochází k zachycení výnosů z pohledu realizačního principu tak, jak je chápán v německém pojetí zásad řádného bilancování a úpravy IFRS.

---

[64] Tato podmínka zvýšení či snížení vlastního kapitálu souhlasí s momentálně platnou definicí obsaženou KR. 70 a) IASB, Information for observers, March 2004, str. 2

[65] Konkretizace pojmu relevantní vlastnosti doposud nebyla uveřejněna.

a) Prodej zboží - porovnání současné IFRS úpravy se zásadami řádného bilancování, která nejsou založena na konkretizaci (příkladném výčtu).

Ve shodě s obchodně právním principem realizace se zpravidla uskutečňuje zachycení výnosů z prodeje zboží podle IAS 18 (18.14.-18.19.) v okamžiku dodávky, tedy v okamžiku, kdy je výdělečný proces („earning process“) dokončen. Výdělečný proces (dodání) je dokončen a výnos může být zachycen, pokud jsou splněny podmínky uvedené v IAS 18 (18.14 (a) až (e)).[66]

Podmínky spolehlivého ocenění výnosů, a k nim vztahujících se nákladů a pravděpodobná existence budoucích ekonomických užitků plynoucích do podniku jsou jednoznačné. Ale zbývající kritéria uvedená v 18.14 (a) a (b) je náročnější jednoznačně determinovat, neboť se musí uvažovat o pokračující účasti prodávajícího na budoucích užitcích z prodeje zboží. S pomocí požadavku na zachycení výnosů, tj. s přenosem podstatných rizik a odměn na kupujícího („Risk and Reward“ IAS 18.14 (a)), je možné při širším výkladu interpretovat používané všeobecné kritérium pravděpodobnosti přírůstku budoucích hospodářských užitků (KR 83). Tento požadavek se shoduje s obchodně právními požadavky kompletního přenosu rizika[67], případně ho je možné postavit na roveň s principem quasi jistého nároku.[68] Protože standard blíže nekonkretizuje obsah pojmu „přenos podstatných rizik a odměn“, může být okamžik zachycení výnosů odvozen jen za pomocí příkladných objasnění v dalším textu standardu a konkrétních příkladů v dodatku.

---

[66] Výnos z prodeje zboží by měl být uznán, jsou-li všechny následující podmínky splněny;

(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.

[67] Moxter, Adolf; Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, 2000, Düsseldorf, 2003, str. 60.

[68] Beisse, Heinrich: Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: Ruppe, Hans Georg (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, Köln, 1981, s. 13.

Se zřetelem na právní pojmy jako právní vlastnictví a držba[69](IAS 18.15) se nechá usuzovat na občanskoprávní orientaci interpretace přenosu rizik a šancí. To potvrzuje i další odkaz v dodatku standardu (IAS 18, dodatek prodej zboží), že určení okamžiku přenosu podstatných rizik a odměn má být převzato z národních občanskoprávních úprav.

Zároveň je možné vidět souvislost IAS 18 s obchodním právem, neboť jedním z rizik, které je nutné přenést, je nebezpečí poklesu ceny zboží.

Nejlépe je možné porozumět kritériím uvedeným v 18. 14 (a) a (b) s pomocí zjednodušených praktických obchodních případů uvedených v následující tabulce.

[69] Ve většině případů se převod rizik a odměn z vlastnictví děje současně s převodem právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu.

Tabulka 3 Kritéria pro přechod vlastnictví a okamžik vykázání výnosu

Transakce	Prodávající přenesl rizika a odměny (risk & rewards)	Prodávající si nezachovává manažerskou angažovanost	Okamžik, ve kterém má být zachycen výnos
Dodání zboží prostřednictvím agenta (zprostředkovatele)	Ne	Ne	Pokud zprostředkovatel ztrácí právo na vrácení zboží a/nebo generuje výnosy pro třetí stranu.
Dodání zboží , ale prodávající si nechává právo vlastnictví až do okamžiku zaplacení.	Ano	Ano	Dodání zboží, riziko nezaplacení není významné riziko z pohledu vlastnictví.
Zboží je dodáno, prodej je nesporný, nicméně cena není stanovena pevně až do okamžiku převzetí dodávky kupujícím.	Ano	Ano	V okamžiku dodání.
Kupující a prodávající uzavřely řádnou prodejní smlouvu podle platného práva.	Ano	Ne	Pokud kupující převezme dodávku zboží.
Prodávají a kupující uzavřeli obchod typu „bill and hold“.	Ano	Ano	Pokud kupující převezme zboží tak, aby splnil podmínky pro tento typ obchodu, tak v okamžiku jejich splnění (IAS 18 Appendix A Example 1).
Kupující převezme dodávku a prodávající zaručuje správnou funkci zboží mimo normální záruční dobu.	Bude to závislé na skutečnostech a okolnostech	Bude to závislé na skutečnostech a okolnostech	Pokud prodávající není déle vystaven významným rizikům a nemá budoucí závazek něco konat.
Kupující převezme dodávku a prodávající zaručuje řádnou funkčnost zboží v rámci normální záruční doby.	Ano	Ano	Pokud kupující převezme zboží.
Kupující převezme dodávku zboží a prodávající pokračuje v účasti na jistých užitcích.	Bude to závislé na skutečnostech a okolnostech	Bude to závislé na skutečnostech a okolnostech	Pokud prodávající pozbude práva na významné užitky.
Prodávající dodá zboží kupujícímu, prodávající má závazek odkoupit zboží zpět.	Ne	Ne	Prodej není uznán, pokud si prodávající ponechá podstatná rizika a odměny.
Prodávající dodá zboží kupujícímu, prodávající má právo odkoupit zboží zpět za nižší částku než je reálná hodnota zboží.	Ne	Ne	Pokud prodávající nepozbude práva na nákup.

b) Poskytování služeb a dlouhodobé stavební smlouvy - prolomení principu realizace

Na rozdíl od úpravy prodeje zboží, která vychází z domněnky, že hospodářské užitky z transakce se projeví jako skok hodnoty majetku nahoru v okamžiku přenosu podstatných rizik a odměn, bude oblast služeb a dlouhodobých stavebních smluv postavena

na myšlence neustále kumulujícího se hospodářského výsledku v průběhu poskytování služby nebo výrobního procesu.[70]

Pokud hospodářský výsledek z poskytnutí služby nebo z dlouhodobé zakázky může být spolehlivě odhadnut, musí se ke každému bilančnímu dni zachytit výnosy ve výši stupně dokončení (IAS 18. 20, IAS 22. 99).

Dynamické bilanční pojetí sledující částečné zachycení výnosů před splněním povinnosti plnit vede k výsledkově účinnému ošetření otevřených (nedokončených) obchodních případů a je tímto neslučitelné s obchodně právním realizačním principem obsaženým v německém právu. Odůvodnění použití metody procenta dokončení tím, že poskytuje věrné zobracení podstaty podniku, bereme-li v úvahu značný prostor k manipulacím při určení stupně dokončení a hodnoty pro odhad nákladů a výnosů, je značně pochybné.

c) Zachycení příjmů z dividend - přílišný důraz na formálně právní kritéria

IFRS (18.30 c)) požaduje pro zachycení dividend vznik právního nároku na platbu. Zatím je podle judikatury evropského soudního dvora pro zachycení dostačující konkretizace nároku na platbu. Současná kritika namítá, že zachycení dividend v individuální závěrce matky teprve v roce následujícím po vzniku zisku, tj. teprve na základě rozhodnutím představenstva o užití zisku, je proti realizačnímu principu, a tím i proti zásadě akruální báze. Podle názoru kritiky je porušena také zásada „True and View“, která je podstatná jak pro evropskou směrnici, tak také pro judikaturu evropského soudního dvora a je také zásadou, která dominuje při schvalovacím procesu adopce standardu do evropského bilančního práva. Snaha o dosažení souladu s německými obecnými bilančními normami vede neustále k novým výkladům. Podle četných názorů publikovaných v německé literatuře je možné fázově stejné zachycování dividend na základě výkladu IAS 18. 30. c) a v kontextu se zásadou v přednosti ekonomického pohledu („substance over form“ KR 34).

d) Exemplární mezery v pravidlech u více komponentních smluv

Obsahuje-li smlouva více dodávek nebo více povinností plnit v rozdílných okamžicích, vzniká se zřetelem na zachycení výnosů problém periodizace dílčích plnění a

[70] Accretion-Ansatz- Sprouse/Moonitz, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Resear Study No 3., 1962, s. 10, Kam, Accounting Theory 2, vydáno 1990, s. 256.

také problém ocenění separátně zachycených plnění (viz. předcházející část). IAS 18.13 sice udává, že za určitých okolností může být žádoucí samostatné užití kritérií pro zachycení výnosů pro jednotlivě vymezené části obchodního případu, ale ve standardu už není specifikováno, jak podle takovýchto kritérií periodizace posoudit rozdělení smluvní sumy na samostatné části. Doposud byly mezery v pravidlech vyplněny použitím odpovídajících US GAAP, zvláště SAB 104, EITF-00-21, Statement of Principes 97-2 a 98-9.

5.2.3 Majetkově-závazkové pojetí: Princip zjišťování přírůstku čistých aktiv jako nadřazená zásada nad dynamickým bilančním pojetím

Z centrálního významu akruální báze a matsching principu obsaženého v KR 95, IAS 1.26, IAS 2.32 IAS 18.19, IAS 20.16 se nechá vyvodit zaměření IFRS na dynamické pojetí, jehož cílem je správné zjištění zisku jako indikátoru budoucího vývoje podniku.

Se zřetelem na nové znalosti investičních, finančních a rozhodovacích teorií a na základě zvyšujícího se zájmu účastníků kapitálového trhu o informace o hodnotě podniku, se zdá orientace IFRS na zisk jako centrální informaci[71] nedostačující pro zjištění informací relevantních pro rozhodnutí. Z omezení akruální báze obecnými kritérii statického bilančního pojetí, z omezení položek roční účetní závěrky (KR. 83) se záměrem vyloučit čistě zúčtovací položky, jakož i z ústupu od matsching principle se nechá naopak usuzovat o posunu IFRS výkaznictví od zjišťování hospodářského výsledku k zjišťování majetku tzv. k majetkově závazkovému pojetí. Podle tohoto pojetí by byl zisk vedlejším produktem zjišťování majetku, chápaný jako určitá diference plynoucí z porovnání majetku na začátku a na konci účetního období.

Rostoucí zaměření IFRS na poskytování přehledu o majetkové situaci podniku je v zásadě srovnatelné se statistickým zaměřením německého bilančního práva. Rozdílné jsou však cíle obou účetních systémů. Zatímco funkcí bilance je z pohledu německých bilančně právních norem zjištění docílitelného, vyplatitelného zisku a tato veličina je objektivně zjištěna za pomocí objektivních a jednoduchých principů, je naproti tomu IFRS orientováno na zjišťování informací pro rozhodování akcionářů a nemá žádnou jednotnou strukturu norem a výkladů.

---

[71] Wüstemann, Jens (2002): Institutionenökonomik und internationale Rechnungslegungsordnungen, Die Einheit der Gesellschaftswissenschaften. Band 119, hrsg. v. K. Homann. Tübingen: Mohr Siebeck.

Na zaměření mezinárodního výkaznictví na zprostředkování aktuálních informací o majetkové situaci mluví i snaha o uplatňování reálné hodnoty (Fair Value) jako centrálního měřítka ocenění aktiv a dluhů, která by zvyšovala nebo snižovala pořizovací nebo výrobní náklady a nahradila by tak historické náklady.

Zjišťování hodnoty podniku jako souhrnu jednotlivě oceněných majetkových hodnot znamená podstatě přiblížení se ke zjištění tzv. efektivního majetku (který se liší od účetního majetku), tj. hodnoty, za kterou by znalé informované, ochotné strany v nezávislé transakci mezi sebou navzájem směnily majetek nebo vypořádaly závazek, na základě svého očekávání užitků z dané transakce na kapitálovém trhu.

Vycházíme-li z definice zisku jako přírůstku čistých aktiv, bude výše zisku značně určena metodou oceňování aktiv a dluhů. V rámci bilancování v reálných hodnotách nejsou výnosy na rozdíl od zachycení výnosů podle realizačního principu obsaženého v HGB zachyceny v okamžiku v okamžiku realizace obratu, nýbrž již při změnách hodnoty u majetku, který není v daném okamžiku prodán.

Zatím se výsledkové zahrnutí změny reálné hodnoty v mezinárodních standardech omezuje pouze na finanční nástroje (IAS 39), na nemovitosti držené jako finanční investice (IAS 40) a získává na významu i u nefinančních aktiv, jako jsou naposledy biologická aktiva a zemědělské výrobky (IAS 41).

5.2.4 Okamžik realizace a chybějící jednotnost principu výnosové realizace v IFRS

Na všeobecná kriteria pro zachycení bilanční položky jako kriteria pravděpodobnosti a měřitelnosti (KR 83) navazuje odpovídající podrobná úprava v jednotlivých standardech. V rámci IAS 18 není taktéž jednotný princip realizace založený na kvazi jistém nároku.

Zachycení výnosů v případě poskytnutí služeb zpravidla již před ekonomickým splněním smluvních povinností (tzn. před přenosem podstatných odměn a rizik), implikuje očividně nižší nárok na stupeň pravděpodobnosti přítoku budoucích hospodářských užitků než při prodeji zboží.

A naopak práh pravděpodobnosti při zachycení výnosů z dividend vzhledem k přísně formálnímu způsobu náhledu leží značně výš ve srovnání s prodejem zboží a poskytováním služeb.

5.3 Nové návrhy v rámci projektu konvergence IFRS a US GAAP

Základní zásada: Přírůstek čistých aktiv - užití jako nadřazené zásady

V průběhu rostoucího zaměření IFRS na „ koncepci aktiv a dluhů“ má být výnos podle představy výboru FASB a IASB definován nadále jako přírůstek čistých aktiv, vyplývající ze změn vlastního kapitálu plynoucích ze zvýšení aktiv nebo úbytku dluhů. Jak už bylo zmíněno, konkrétní definice výnosů by měla vycházet buď na bázi zániku závazku („Liability Extinguishment View“) nebo poskytnutí plnění („Broad Performace View).

Báze **„Liability Extinguishment View“** definuje výnos jako částku, která vyplývá z úbytku smluvních povinností na základě poskytnutí plnění zákazníkům (zánik závazku) a zároveň je toto plnění převzato třetí stranou. Podle báze **„Broad Performace View“** vyplývá výnos z přírůstku aktiv nebo úbytku dluhů, které jsou výsledkem podnikových aktivit v souvislosti s poskytováním zboží a služeb zákazníkům.

Na základě toho rozhodl výbor FASB a IASB, že výnosy mohou vznikat již před uzavřením smlouvy, např. přírůstkem hodnoty během výroby, případně v okamžiku ukončení výroby, a také na základě vynálezů a objevů. Kromě toho by tato koncepce neměla odporovat případům, kdy plnění po-vinnosti je zabezpečováno třetí stranou a bilancující jednotka nadále zůstává v postavení právního ručitele.

5.3.1 Jednotlivé zásady: Zachycení výnosů v systému smluvních nároků a smluvních povinností

Smluvní nároky a povinnosti vztažná soustava zachycení výnosů

Jádro plánovaných referenčních modelů mají tvořit jednotlivé zásady pro rozpoznání výnosů a pro jejich ocenění (prozatímní). Ty pak budou postupně upravovány o nová rozhodnutí výboru a doplněny aplikacemi a vysvětlujícími příklady. Fundamentální zásada pro zachycení výnosů, podle které se výnosy v období vzniku musí zahrnout v reálné hodnotě, a pokud je možné, jak vznik výnosu, tak jeho hodnota, musí být určeny spolehlivě, je v souladu s platnými požadavky pro zachycení výnosů podle IFRS (KR.72). Kromě výjimek, jako např. výroba běžného rychle obrátkového tržního zboží, **má tvořit existence smlouvy se zákazníkem základní předpoklad pro zachycení výnosů**. Zda smlouva existuje, bude posuzováno v jednotlivých případech podle obvyklých obchodních zvyklostí (costumers business practices).

Okamžik zachycení výnosů je vázán na přírůstek právně prosaditelných nároků, případně úbytek právně prosaditelných povinností bilancujícího podniku

vůči zákazníkům. Práva a povinnosti platí jako právně prosaditelné (enforceable), pokud byly smluvně sjednány. To znamená, že se žádná ze stran nemůže odříci plnit své povinnosti vyplývajících ze smlouvy, v opačném případě je povinna zaplatit pokutu. Nebo to znamená, že povinnost plnit nastane jen tehdy, když protistrana již plnila. Při definici právní prosaditelnosti smlouvy podle chápání výboru pro mezinárodní účetní standardy FASB a IASB má být zohledněna jistota splnitelnosti pohledávek v případě porušení smlouvy smluvním partnerem. Na rozdíl od IAS 18 jsou to rizika, která ohrožují plnění a nároky na protiplnění, tzn. náhodná nemožnost splnit dodávku nebo poskytnout službu nemá mít vliv na uznání výnosu, nýbrž je zohledněna při oceňování pohledávek.

Oceňování smluvních práv a povinností v reálné hodnotě

Oceňování přírůstků a úbytků smluvních nároků a povinností má být podle představ výboru pro mezinárodní účetní standardy FASB a IASB v reálné hodnotě, přičemž při zjišťování reálné hodnoty se staví na hodnotě s nejvyšší relativní spolehlivostí.

Po vzoru **Fair-Value** – hiearchie podle FASB Exposure Drafts Fair Value Measurement[72] představuje při existenci aktivního trhu pro daná aktiva a dluhy *(rovina 1)* nebo pro podobná aktiva a dluhy *(rovina 2)* tržní cena nejspolehlivější odhad reálné hodnoty. Nejsou-li tržní ceny zjistitelné, je reálná hodnota určena prostřednictvím tak zvaných multiplikovaných postupů oceňování (multiple valuation techniques) na základě specifických podnikových dat *(rovina 3).* Existují-li jakákoliv smluvní rizika a práva, která by mohly vést ke snížení výnosů, např. ztráta pohledávky nebo právo na vrácení, jsou zohledněna při ocenění reálnou hodnotou.

Reálná hodnota závazků je definována jako hodnota majetkových hodnot, které současně musely být vynaloženy ke splnění povinnosti. Nesporná je při relevantním trhu. V úvahu přicházejí velkoobchodní ceny („wholesale price“) a maloobchodní ceny („retail price“). Protože reálná hodnota se vždy zaměřuje na výhodnější trh, je velkoobchodní cena toho času favoritem. Tím se rozumí částka, která by musela být zaplacena třetí straně za řádné splacení závazku („the legal layoff ammount“).

[72]FASB Exposure Draft „Fair Value Measurement“
http://www.fasb.org/draft/ed_fair_value_measurement.pdf

Pokud se snažíme podívat na problém objektivně, zákazník a účetní jednotka jsou protistrany téhož obchodního případu. Závazek jedné strany odpovídá právu protistrany a naopak. Proto by účetní zachycení mělo být zrcadlové na obou stranách.

Tento pohled je sice objektivní, ale v některých případech nevystihuje podstatu transakce. V následujícím příkladu budou porovnány oba přístupy k oceňování závazků v reálných hodnotách.

Příklad ocenění závazku typu připravenosti konat („stand ready“):

Společnost H prodává televizory. Jako jiné společnosti na trhu nabízí při koupi televizoru prodloužení záruky po uběhnutí jednoleté záruky od výrobce po dobu dvou následujících let. Za tuto rozšířenou záruku požaduje dalších 100. Zákazník nemá po skončení doby rozšířené záruky žádný nárok na vrácení plateb.

Společnost H má jako jiní konkurenti na trhu, může převést své garanční záruky na pojišťovací společnost D. Ta požaduje za převzetí rozšířené záruky platbu ve výši 30. Podle svých zkušeností očekává společnost H, že v deseti případech po uběhnutí garanční lhůty od výrobce se televizor porouchá a odhadované výdaje budou 140.

Společnost prodala v minulém období deset televizorů, u kterých poskytla rozšířenou garanční záruku. Společnost H se nerozhodla, zda bude nést rozšířenou záruku sama nebo se zajistí.

Podle návrhu IASB mají být aktiva a závazky vyplývající ze smlouvy oceňovány reálnou hodnotou. Je však nejednoznačné pro jaké řešení se společnost H rozhodne:

- zda ponese garanci z prodaných televizorů sama (Varianta A),
- nebo zda se zajistí a převede na třetí stranu – pojišťovací společnost (Varianta B),
- společnost H ponese garanci z prodaných televizorů sama a kromě toho převzala závazek konkurenční společnosti na dalších 10 televizorů. Za převzetí rozšířené záruky požaduje také platbu ve výši 30.

Varianta (A) – účetní zachycení u vykazující jednotky

VARIANTA A	Uzavření smlouvy	1. rok	2. rok	3. rok	Celkem
Retail approach					
Garanční závazky	1 000	1 000	500	0	0
Výnosy	0	0	500	500	1 000
Náklady	0	0	70	70	140
Zisk	0	0	430	430	860
Whole approach					
Garanční závazky	300	300	150	0	0
Výnosy	700	0	150	150	1 000
Náklady	0	0	70	70	140
Zisk	700	0	80	80	860

Z výše uvedené tabulky vyplývá, pokud se společnost rozhodne nést odpovědnost z poskytnutých záruk sama a zároveň se rozhodne oceňovat závazky ve velkoobchodních cenách, vykáže zisk už v okamžiku uzavření smlouvy oproti metodě oceňování závazků v maloobchodních cenách.

Varianta (B) – účetní zachycení u vykazující jednotky

VARIANTA B	Uzavření smlouvy	1. rok	2. rok	3. rok	Celkem
Retail approach					
Garanční závazky	1 000	0	0	0	0
Výnosy	0	700	0	0	700
Náklady	0	0	0	0	0
Zisk	x	700	0	0	700
Whole approach					
Garanční závazky	300	0	0	0	0
Výnosy	700	0	0	0	700
Náklady	0	0	0	0	0
Zisk	700	0	0	0	700

Při variantě postoupení odpovědnosti za garanční závazky na pojišťovací společnost bude opět vykázán zisk v okamžiku uzavření smlouvy, pokud společnost ocení své garanční závazky velkoobchodní cenou. Při použití maloobchodních cen bude zisk vykázán až v okamžiku postoupení závazku.

Varianta (C) – účetní zachycení u vykazující jednotky

VARIANTA C	Uzavření smlouvy	1. rok	2. rok	3. rok	Celkem
Retail approach					
Garanční závazky	2 000	2 000	1 000	0	0
Výnosy	0	0	1 000	1 000	2 000
Náklady či ztráty	700	0	140	140	980
Zisk/ Ztráta (-)	-700	0	860	860	1 020
Whole approach					
Garanční závazky	600	600	300	0	0
Výnosy	700	0	300	300	1 300
Náklady	0	0	140	140	280
Zisk	700	0	160	160	1 020

Při této variantě je společnost v postavení poskytovatele záruky jak za své závazky, tak i za závazky třetí osoby. Z ekonomického pohledu se jedná o shodné závazky, pokud se však budeme držet pohledu zákazníka (zrcadlově stejného zobrazení) bude účetní zachycení vést k tomu, že málo pravděpodobná ztráta bude zachycena v okamžiku převzetí závazku a pravděpodobný zisk vyplývající z přímého prodeje rozšířené záruky bude vykázán v později.

Hlavní rozdíl mezi výše uvedenými přístupy je v tom, že při použití velkoobchodních cen („whole approach“)je zpravidla závazek nižší než při použití („retail approach“). Při oceňování závazků velkoobchodní cenou („wholesale approach“) účetní jednotka vychází z toho, že může splnit svůj závazek s nižšími náklady (legal layoff amount) než počítá zákazník.

Bereme-li v úvahu maloobchodní ceny („retail approach“) jsou přírůstky majetkových hodnot v kontrastu stejně velkým přírůstkem závazků, protože v tomto případě se při ocenění změn vychází z pohledu zákazníků a taktéž z toho, že nárok zákazníka je totožný z povinností podniku plnit.

Výsledkově účinné zachycení otevřených smluv[73]

Podle rozhodnutí FASB a IASB mají být výnosy již zachyceny při uzavření smlouvy, pokud smlouva je právně prosaditelná. Smluvní pohledávka a závazek vyplývající ze smlouvy jsou nahlíženy jako bilančně jednotné, tj. kompenzují se, a jsou zachyceny v bilanci ještě před dokončením obchodního případu (otevřené obchody) při uzavření smlouvy na netto bázi jako nehmotné aktivum vyplývající ze smlouvy se zákazníkem. Na souvztažném účtu by byl zachycen čistý výnos v odpovídající výši. Podle názoru FASB a IASB je netto výnos při uzavření smlouvy přiřazen prodaným ještě ne-vykonaným pracím (selling efforts).

Výsledkově účinné zachycení záloh

Existují-li dle názoru výborů právně neprosaditelné smluvní poměry, platí, že smluvní práva a povinnosti v plně otevřené smlouvě jsou podmíněné (conditional), nelze je zachytit v aktivech či pasivech, protože nesplňují kritéria pro zachycení aktiva či dluhu.

[73] návrh pro přepracování IAS, IASB, Update March 2004, str. 8

Jsou-li nepodmíněné (unconditional) musí být zachyceny v bilanci, pokud jedna strana již splnila.

V protikladu k dosavadní mezinárodní bilanční praxi má vést podle záměru výborů FASB a IASB již záloha od zákazníka k ukončení otevřeného obchodního případu. Rozdíl mezi zálohou a reálnou hodnotou smluvního závazku (legal lay off amount) bude zahrnut již při přírůstku záloh jako čistá částka za prodané vykonané práce bilancujícího podniku. Zůstávající obnos v brutto je zachycen s úbytkem smluvních závazků, představovaných dodávkou nebo splněním bilanční povinnosti. Výbor ještě nekonkretizoval, kdy dochází k okamžiku dodání a poskytnutí výkonu.

5.3.2 Názorná ukázka jednotlivých zásad plánovaného nasazení FASB a IASB ve srovnání s aktuálním řešením v IAS 18 a 11

a) Obchodní případ, kdy existuje plně otevřená právně prosaditelná smlouva

Společnost A uzavírá dvouletou smlouvu o poskytnutí plnění s garancí. Zákazník B zaplatí při ukončení smlouvy smluvní částku 100. Společnost A, pokud by plnila svůj závazek prostřednictvím třetí osoby, musela by za splnění třetí stranou vynaložit 70. Obě strany mají právně sjednáno, že v případě porušení smlouvy bude zaplaceno odškodnění ve výši smluvní částky. Tudíž by existoval podle chápání výboru FASB a IASB právně prosaditelný smluvní poměr. Předpokládáme, že garance poskytnutá společností A nebude využita.

Protože smluvní nároky společnosti A na platbu smluvní sumy jsou právně prosaditelné, je při uzavření smlouvy rozdíl mezi smluvním nárokem na protiplnění (100) a reálnou hodnotou smluvního garančního závazku (70) z dané tzv. otevřené smlouvy zachycen jako bilanční položka „smlouva se zákazníky“ ve výši 30. Ve stejné výši bude zachycen čistý výnos z obchodní transakce. Bilanční položka „smlouva“ se bude snižovat bez vlivu na hospodářský výsledek ve výši 15 za rok po období plnění garantované smlouvy. Výnosy za splnění garantovaného závazku jsou zachyceny po uběhnutí prvního a druhého smluvního roku ve výši 35.

V případě zálohy ve výši 100 musí být zahrnut odděleně smluvní nárok 100 a závazek ve výši 70. Ve vztahu k okamžiku zachycení výnosu a rozsahu výnosu by byl však ve výsledku docílen identický závěr.

b) Obchodní případ, kdy neexistuje žádný prvotně prosaditelný nárok při uzavření smlouvy

Za stejných podmínek jako v předcházejícím případu počítá zákazník se smluvní cenou

100 při ukončení obchodu. Platba za odškodnění v případě nesplnění smlouvy není mezi stranami sjednána. Tudíž neexistuje podle chápání výborů žádný právně prosaditelný právní poměr.

Okamžik a výše zachycení výnosů u právně neprosaditelné a ne předem zaplacené smlouvy odpoví-dá podle plánovaného řešení FASB a IASB ve výsledku řešení podle současného znění IAS 18. Smlouva platí až do okamžiku částečného plnění předem společností A v průběhu prvního roku jako plně otevřená a bude až do okamžiku tohoto plnění předem ošetřena výsledkově neutrálně. Výnosy plynoucí v tomto případě budou zachyceny plně v souladu s průběhem plnění smlouvy postupně podle podílu v každém roce ve výši 50. Výnosy z prodaných nevykonaných prací společnosti A se nebudou při uzavření smlouvy zachycovat.

Toto řešení odpovídá v současné době uplatňované metodě procenta dokončení, která je aplikovaná hlavně pro oblast poskytování služeb. Podle IAS 18.24. b) se výnos měří na konci prvního a druhého roku garanční smlouvy nezávisle na příjmech jako procentní podíl na výkonu, který musí být poskytnut.

c) Obchodované zboží na trhu (readily markteable commodities)

Podle rozhodnutí výboru mohou vznikat jako výnosy již během nebo po ukončení výroby u zboží, např. u určitých nerostných surovin a zemědělských produktů. Tímto bylo výsledkově účinné bilancování změn hodnoty podle IFRS rozšířeno z doposud uplatňovaných oblastí jako finanční investice (IAS 39), na nemovitosti držené jako finanční investice (IAS 40) nebo na biologická aktiva, jako jsou zemědělské výrobky (IAS 41).

Na rozdíl od IAS 41, podle kterého jsou nezávisle na příčině přírůstku hodnoty majetku výnosy jako kvalifikovány zisky (gains), směřují úvahy FASB a IASB k přiřazení tržeb z produkce k výnosům (revenue) z výroby a k zohlednění změn hodnoty na „majetku v klidu“ jako zisků (Gains).

d) Dlouhodobé stavební smlouvy (constution contracts)

Obzvláště zřejmé jsou úvahy FASB a IASB o výsledkově účinném zachycení dlouhodobých smluv, kdy je velký rozsah výnosů rozprostřen do více let. Pokud je

uzavřena právně prosaditelná smlouva musí být již značný podíl celkových výnosů zachycen jako diference sumy smluvní a reálné hodnoty smluvní povinnosti, která se určuje ze sumy obnosů hypoteticky právně prosaditelné částky (legal lay off ammont) v jednotlivých fázích smlouvy. V současné době dle platného IAS 11 není při uzavření smlouvy vykazován žádný výnos, takže je v tomto okamžiku zpravidla vykazována ztráta. Pokud je možné výsledek smlouvy spolehlivě odhadnout (IAS 11.32) je v současnosti použita metoda procenta dokončení (POC-Method). Tato metoda zachycuje náklady a výnosy podle stupně dokončení (IAS 11.22).

Příklad pro srovnání obou metod

Výnosy mohou být zachyceny podle navrhovaného konceptu IASB již při uzavření stavební smlouvy. Společnost uzavře dlouhodobou stavební smlouvu na celkovou sumu 100. Pokud by společnost použila ke splněné svého závazku subdodavatele, musela by mu zaplatit částku 88 (legal layoff amount podle wholesale approach) a pak by celková částka výnosu po ukončení kontraktu byla 12. To však není možné, pokud použijeme POC-Method, protože výnosy budou v celé výši přiřazeny podle konstrukčních fází.

Realizace výnosů podle nové koncepce IASB se zakládá na změnách hodnoty majetku a dluhů a ne na stupni dokončení jako v případě POC-metody.

Smlouvy budou rozděleny dle nového konceptu IASB podle změn majetkových hodnot a dluhů. I dnes je shrnutí a rozdělení stavební smlouvy možné. Klíč pro shrnutí nebo rozdělení smlouvy závisí na úrovni, o jaké se o projektu jedná. Buď je možné na smlouvu nahlížet jako na skupinu smluv nebo můžeme mluvit o jednotlivých fázích plnění.

Podnik B staví trasu metra a jiné dopravní cesty. Pozemky, na kterých bude trasa postavena, patří přitom stále zákazníkovi. Práce bude vykonána buď podnikem B, nebo s pomocí subdodavatelů. 1. 2. 2002 uzavře stavební společnost B se společností K smlouvu na postavení úseku dálnice. Celková částka je 170. Aby společnost B snížila své riziko, pojistí se a uzavře pro stavbu pojišťovací smlouvu ve výši 4. Náklady, které B očekává, jsou závislé na tom, zda dálnice bude postavena v rámci kapacity firmy nebo si sjedná subdodavatele.

Očekávané náklady

Fáze	Vlastní výroba	Subdavatelsky
Plánování a výroba základních dílů	54	59
Stavba dálnice	56	62
Odhlučnění a osázení	43	44
Výnosy	153	165

15. 3. 2002 zahájí společnost B práce, 15. 6. 2002 budou hotové plánovací práce a vyrobeny základní části dálnice. V tomto okamžiku se účtuje o nákladech ve výši 54. Dokonce roku může společnost B postavit ¾ dálnice, pročež do nákladů zahrnula 42. Zbytek dálnice bude postaven do 28. 2. 2003 a do nákladů bude zahrnuto 14. Ve třetí fázi bude dokončena 5. 10. 2003 a zde budou náklady činit 43. Ve stejný den bude dálnice převzata bez námitek.

Při užití POC-metody se bude na tuto smlouvu nahlížet jako na celek. Celkové náklady na smlouvu se rozdělí na tři konstrukční fáze.

Následující tabulka zobrazuje srovnání výnosů, které připadají na jednotlivé konstrukční fáze, pokud by společnost B účtovala o jednotlivých konstrukčních fázích podle metody procenta dokončení a podle diskutovaného návrhu IASB. Jednotlivým konstrukčním fázím budou podle metody procenta dokončenosti (POC-Method) připočítány větší výnosy než podle diskutovaného návrhu, což ve výsledku vede k vyrovnání výsledku. Hlavně však, jak je zmíněno výše, výnos je podle nové koncepce zaúčtován již v okamžiku uzavření smlouvy. Celková suma zahrnutých výnosů je podle obou pojetí identická.

Srovnání průběhu výnosů podle „POC- Metod“ a podle koncepce IASB

	Uzavření smlouvy	I. Fáze	II. Fáze	III. Fáze	Celkem
Koncepce IASB					
Výnosy	5	59	62	44	170
Náklady	4	54	56	43	157
Zisk	1	5	6	1	13
POC-Method					
Výnosy	0	60	62,222	47,778	170
Náklady	4	54	56	43	157
Zisk	-4	6	6,222	4,778	13

Výnosy se podle nové koncepce zahrnují ve dvou částkách: při podpisu smlouvy, kdy stavební společnost přebírá povinnost postavit a dále v jednotlivých fázích. Tento závazek je podle velkoobchodní pojetí „wholesale approach“ oceněn reálnou hodnotou

(„fair value“) částkou 165, to odpovídá částce, kterou by požadoval subdodavatel za poskytnutí plnění („legal layoff amount“). Závazek stojí proti nároku na zaplacení ve výši 170. Rozdíl mezi těmito částkami 5 bude zaúčtován jako výnos při uzavření smlouvy. Ale tento výnos bude snížen o 4, což je pojištění, které společnost zaplatí. Podle této koncepce je celkový zisk, který vyplyne při uzavření smlouvy 1.

Podle metody procenta dokončení („POC- Methode“) bude přebytek nároků ze smlouvy nad závazky ve výši 5 rozdělen do jednotlivých konstrukčních fází a zvyšuje tak výnos v jednotlivých fázích. Z těchto důvodů vedou („POC-Method“) ve srovnání s koncepcí IASB k vyšším výnosům než ve fázi zhotovení.

Časové srovnání realizace výnosů podle koncepce IASB a „POC-method“ při realizaci v rámci jednotlivých fází.

	2002	2003	Celkem
Koncepce IASB			
Výnosy	110,5	59,5	170
Náklady	100	57	157
Zisk	10,5	2,5	13
POC-Method			
Výnosy	106,667	63,333	170
Náklady	100	57	157
Zisk	6,667	6,333	13

Z tabulky jasně vyplývá, že podle koncepce IASB jsou výnosy rozděleny v čase, tak že dokončení konstrukční fáze ke dni účetní závěrky zohledňuje, že bylo dokončeno ¾ a tomu budou odpovídat výnosy, které budou v daném období realizovány.

e) Smlouvy o poskytování služeb (service contracts)

Současná úprava obsahuje samostatná kritéria pro vykazování tržeb z prodeje služeb. Podle IAS 18.20 vyplývá realizace v případě služeb ze stupně dokončení. Zvláště pak IASB uvažuje u smluv o poskytování telekomunikačních služeb o realizaci vztažené k času. Jádrem diskuse je souvislost komponent výnosů s činností společnosti jako celku. Jde o to, jak výnosy rozdělit na komponenty, které se připočítávají k aktivitám společnosti, a na ty, které se vztahují k vykonávání smlouvy (acquisition activietis).

Pokud zvážíme, zda činnosti jsou odůvodněné závazky a nepodmíněnými právy před prvním využitím nabízených služeb zákazníkem, které zahrnují jak majetkové hodnoty, tak závazky, musí již samotná činnost společnosti vyvolat realizaci výnosů.

Při uzavření smlouvy o poskytování je obvyklé, že vedle vlastní smlouvy o poskytování telekomunikačních služeb je uzavřena kupní smlouva o mobilním telefonu.

Kupní smlouva je spojena s uzavřením smlouvy o poskytování telekomunikačních služeb na více let. Mobilní telefon je po dobu trvání smlouvy o poskytování telekomunikačních služeb vlastnictvím telekomunikační společnosti a teprve po uběhnutí doby trvání výše uvedené smlouvy se stává vlastnictvím zákazníka. Proto společnost poskytuje výhodnou cenu za přenechání telefonu. Proti dvěma závazkům vyplývajícím z této smlouvy stojí nároky telekomunikační společnosti vyplývající ze smlouvy o poskytování telekomunikačních služeb. Reálná hodnota smlouvy o poskytování telekomunikačních služeb bude zřídkakdy zjistitelná na trhu. Avšak častěji bude domluven mezi smluvními partnery základní poplatek nebo minimální obrat. Na bázi finančně matematických propočtů, jako je např. diskontování peněžních toků, je možné reálnou hodnotu nároků vůči zákazníkům zjistit. Ta představuje minimální hodnotu, kterou má smlouva o poskytování telekomunikačních služeb pro nabízejícího. Podle nové koncepce IASB vzniká výnos z přebytku nároků nad závazkem z kupní smlouvy a smlouvy o poskytování telekomunikačních služeb (rozdíl z nároku na platby a závazky telekomunikační společnosti) již v okamžiku uzavření smlouvy. Takovéto bilanční ošetření vede k tomu, že výnosy ve srovnání se současnou bilanční praxí budou posunuty dopředu. Zásadním efektem takového posunutí dopředu odpovídá efekt, který již byl popsán u dlouhodobých stavebních smluv. Podle nové koncepce chce výbor přesunout také u služeb výnosy na dřívější období k okamžiku uzavření smlouvy a k vyššímu vykázání výsledku hospodaření v dřívějším období. Logicky z toho vyplývá nižší vykázání zisku v pozdějším období, než je podle současné platné úpravy. Celková suma hospodářského výsledku je stejná.

f) Smlouvy o koupi pozemku („real estate contracts“)

Tento typ smlouvy zahrnuje převod různých práv a povinností před ukončením prodeje. Komplexní smlouva obsahuje nejčastěji nízké zálohy a dlouhé období financování, což může vyvolat nejistotu, zda smluvně sjednané platby budou uskutečnitelné. K tomu představuje podle platného pozemkové-ho práva prodej pozemků speciální právní stav věci. Ve většině evropských zemí přechod vlastnictví pozemků je navázán na existenci kupní smlouvy potvrzené notářem a zapsání do pozemkových knih. Z takovéto smlouvy vyplývají různá práva a povinnosti jak pro kupujícího tak pro prodávající-o. Tato práva a povinnosti by mohly být před splněním smlouvy bilancovány jako majetkové hod-noty a závazky. Toto zachycení předem by znamenalo změnu dosavadní praxe a případ od případu by opět vedlo k dřívější realizaci výnosu.

g) Vícekomponetní smlouvy (multiple-element arrangements)

Podle názoru FASB a IASB se u vícekomponetních smluv musí všechny elementy smlouvy zachytit jako samostatné bilanční položky nezávisle od možné hospodářské propojenosti. Aby se omezil prostor k manipulacím, nejsou pro určení okamžiku zachycení výnosu rozhodující smluvní ceny jednotlivých elementů. Na základě zásady přednosti obsahu před formou je snaha rozdělit plnění tak, aby odpovídalo reálné hodnotě jeho podílu na smlouvě. Rozdílné názory však panují v US-GAAP normách ohledně relevantního měřítka pro podíl sumy smlouvy na jednotlivých bilančních položkách. Zatímco se FASB a IASB pro ocenění ještě chybějících povinností plnit dodávkou nebo službou vyslovují pro reálnou hodnotu – interpretováno jako „legal layoff amount“ (viz předcházející část), zaměřuje se EITF 00-21 a SOP 97-2 na reálnou hodnotu definovanou jako dílčí prodejní realizační cena („vendor specific objective evidence“). Jak chybějící „vedor specific objektive evidence“, tak také neexistence smluvně sjednaných nároků na vrácení prodejní ceny při nesplnění dílčího plnění („specific refund right“) posunuje podle EITF 00-21 a SOP 97-2 zachycení celkové smluvní ceny na okamžik splnění poslední smluvní povinnosti. K protikladu k tomu platí reálná hodnota zjištěná v rámci „Fair –Value – Hiearchie“ zásadně jako spolehlivě zjistitelná, takže jistota ocenění v případě otázky ohraničitelnosti dílčích výkonů nehraje žádnou roli. Speciální právo na vrácení nemá být zohledněno dle dosavadního stanoviska při zachycení aktiva či pasiva, nýbrž teprve při oceňování. Ve výsledku by docházelo podle záměru FASB a IASB v mnoha případech k značnému předsunutí objemu výnosů na dřívější rozhodný okamžik.

5.3.3 Vyhodnocení regulačního řešení podle nynějších návrhů FASB a IASB.

Problematickými skutečnostmi mohou být:

(1) Pro systém souřadnic uznání výnosu nepředstavují právně prosaditelné smlouvy vhodný prostředek

Existence právně prosaditelné smlouvy (enforceable contract) jako hlavního kritéria uznání výnosů (povrchně) vede sice k vyššímu stupni objektivy, ale otevírá zároveň prostor k manipulacím ohledně okamžiku uznání výnosů. Tak též další dodatečný prostor k manipulacím s určením okamžiku za-chycení výnosů otevírá odkaz FASB a IASB na obvyklou obchodní praxi (customary business practices) jako měřítka pro posouzení existence smlouvy. Kritiku si také zaslouží zaměření na formálně právní kritéria. Jak

mohou být stanoveny jasné hranice pro mezinárodní harmonizaci výkaznictví na základě rozdílných interpretací neurčitých právních pojmů na národních úrovních?

(2) Změna paradigmat vede k překonání základních zásad nebilancování otevřených obchodních případů

Nahrazení pravděpodobnosti přítoků budoucích hospodářských užitků (probability criterion) jako rozhodujícího kritéria pro výsledkové zachycení pohledávek a závazků ze smluvních vztahů, a s tím spojené řešení zachycení výnosů s aktem obratu, existencí právně prosaditelné smlouvy, bude faktickým zrušením principu realizace a tím také zásady nebilancování otevřených obchodních případů. I přesto, že lze uzavření smlouvy přiznat důležitou indikační funkci pro rozpoznání budoucího přítoku peněžních prostředků, představuje však uznaný netto výnos však pouze naději na platbu, která bude potvrzena poskytnutím plnění a úbytkem rizik spojených s plněním. Kromě toho lze považovat za pochybné zachycení čistého výnosu při uzavření smlouvy, který je problematicky zjištěn jako residuální částka ceny dle smlouvy a smluvních nároků, povinností měřených v reálné hodnotě.

(3) Důležitost přítoku peněz při určení okamžiku realizace

Zrušení výsledkově neutrálního ošetření otevřených obchodních případů v případě předem zaplacených záloh zákazníky, o kterém FASB a IASB uvažují, přisuzuje příjmům nezávisle od uskutečnění plnění vyšší význam. Záloha ve skutečnosti eliminuje pouze nízké riziko bonity, nárok na protiplnění i přes existenci zálohy je však právně prosaditelný teprve se splněním povinností plnit. Riziko povinnosti vrácení zálohy v případě nesplnění je redukováno teprve k okamžiku, kdy je dostačující důvod pro zachycení výnosu.

(4) Oceňování závazků reálnou hodnotu je sice teoreticky správné, ale jeho spolehlivost je pochybná

Prospěšnost rozhodnutí oceňování smluvních závazků reálnou hodnotou je na rozdíl od finančních nástrojů, které jsou volně obchodované na trhu, nejednoznačná. Většinou neexistuje aktivní trh pro závazky, protože většině případů je nutné poskytnout specifické plnění, které je jedinečné a specifické pro daný podnik. Kromě toho není možné právní odstoupení od povinnosti plnit bez souhlasu smluvního partnera, hypotetický obnos za odstoupení od povinnosti (v protikladu k ocenění podle platného bilančního práva částkou vlastního výkonu) se jeví málo vhodný pro to, aby odrazil aktuální hodnotu závazku.

Volba oceňovací metody neovlivňuje jen výši závazku, nýbrž také výši výnosu vyplývajícího z dodávky nebo poskytnutí služby. Podle názoru výborů výše výnosu, který

je stanoven na podkladě ceny možného subdodavatele, odráží více účinnost trhu jako schopnost bilancujícího plnit. V důsledku toho je určen poměr netto výnosu při uzavření smlouvy a brutto výnosu při uskutečnění dodávky nebo poskytnutí služby a mění se v průběhu trvání smlouvy se změnami trhu.

(5) Konkretizace ocenění. Tendence k ústupu objektivity a užití třetí roviny Fair-Value hierarchie

Multiplikované oceňovací postupy používané pro odhad reálné hodnoty závazků kvůli neexistenci aktivních trhů pro závazky jsou z pohledu spolehlivosti informací vnímány značně kriticky (KR 31). Vedle otevření prostoru k manipulacím ve prospěch bilancujícího se jeví také problematické testem subjektivně zjištěné reálné hodnoty.

Plány FASB a IASB pro nové zachycení výnosů se zdají těžce prosaditelné při současném cíli účetní závěrky podle IFRS (KR 12) poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, jež jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, kteří provádějí ekonomická rozhodnutí. Výsledkové zachycení nehmotných majetkových hodnot, vyplývajících ze smluv se zákazníky a smluvních závazků oceněných hypotetickou víceméně nerealistickou částku za odstoupení od plnění, vede ke zkreslenému zobrazení majetkové situace.

6 ZÁVĚR

Většina světových koncepcí nahlíží na zisk jako na čisté zvětšení majetku. O tom, jak bude zachycen zisk, rozhoduje volba cíle bilancování, volba zásad.

Základem pro zvětšení majetku je trvalý růst příjmů vlastníků. Ekonomickým zdrojem takového růstu je čistý majetek. Pro zachycení majetku jsou uplatňovány zásady pro **zjištění existence majetku, zásada individuálního ocenění majetku, princip opatrnosti a princip realizace**. Obsah a postavení těchto zásad je závislý na volbě koncepce, tj. jedná-li se o dynamické, nebo statické pojetí. V praxi se ovšem toto teoretické rozdělení bilančních a účetních systémů v čisté podobě nevyskytuje.

Statická teorie bilancí (v anglosaské teorii je tento přístup označován jako „asset/liability approach“) chápe realizační princip jako projev zásady opatrnosti. Dynamická teorie bilancí (v anglosaské teorii je tento přístup označován jako „revenue/expense approach“) vidí v realizačním principu základ pro periodizaci hospodářského výsledku.

Realizační princip zřetelně dominuje v německé účetní a bilanční nauce i praxi. Zisk je netto veličinou zvětšení majetku v disponibilní formě. To je chápáno jako zvýšení v hodnotě představované uskutečněním dodávky nebo poskytnutím služby, na rozdíl od pouhého vynaložení pořizovacích a výrobních nákladů ve výrobním procesu. Takto definovaný princip je nezbytný pro opatrné objektivní zjištění veličiny vyplatitelného zisku tak, aby nedošlo k ohrožení postaty podniku. Pokud by ve statické bilanční teorii nebyla nadřazená zásada čistého přírůstku majetku omezena opatrností, bylo by možné uplatňovat jako centrální měřítko ocenění ‚fair value‘ a zahrnovat do výsledku rovněž nerealizované zisky a ztráty.

Cílem bilancování v praxi USA je správné změření a zobrazení podnikového vývoje pomocí zjišťování periodického hospodářského výsledku nezávisle na okamžiku placení. Akruální princip je definován na bázi periodicity a konkretizován s pomocí pravidel pro započtení výnosu (revenue recognition) a dodržování zásady shody (matching principle). Tato dvě pravidla spolu s principem oceňování v historických nákladech představují pilíře americké bilanční úpravy.

Pro vykázání výnosů je nutné specifikovat povahu výnosů, ocenění výnosů a okamžik započtení do účetnictví a vykázání.

Americká účetní asociace se rozhodla do definice běžného hospodářského výsledku promítnout takovou definici výnosů, která chápe výnos jako výsledek činnosti podniku vyplývající z pouhého vytváření výrobků nebo poskytování služeb podniku během daného období. Tento pohled vyžaduje jasné rozlišení mezi (revenue), zisky a ztrátami (gains and losses). Zisk je charakterizován jako přebytek výnosů nad s nimi souvisejícími vyčerpanými ekonomickými oběťmi a zároveň obsahuje jiné zisky, ztráty podniku plynoucí z prodeje, směny, nebo jiné přeměny aktiv. Tato užší definice nezahrnuje tzv. nerealizované zisky a ztráty.

Výnos je podle amerických účetních standardů oceněn hodnotou výrobků, zboží, služeb, které jsou směňovány v rámci nezávislé transakce.

Obecně se výnosy započtou buď na akruální bázi („accrual basis“), nebo na bázi rozhodné události („critical event basis“). Na akruální bázi je měřen vznik hodnoty aktiv v průběhu času, tj. výnos může nastat během výroby, na konci výroby nebo k momentu inkasa. Metoda rozhodné události jmenuje jako předpoklad pro vznik výnosu uskutečnění určité konkrétní události, jak např. okamžik dodání nebo poskytnutí výkonu, nebo přijetí platby následně po prodeji.

Úkolem dodržení zásady shody (matching principle) je za účelem periodicky specifického zjištění hospodářského výsledku věcné a časové přiřazení nákladů k výnosům, které jimi byly vyvolány. Základem je věcná příčinnost ve smyslu fyzické kauzality. Není-li to možné, použije se přiřazení na základě zprostředkování přes rozvrhové základny (průměrování nákladů). Teprve pokud není možné přiřadit náklady ani jedním z výše uvedených způsobů, započtou se do období jejich vzniku.

Z postavení akruální báze a zásady shody (v KR 95, IAS 1.26, IAS 2.32, IAS 18.19, IAS 20.16) je možné usuzovat na dynamické bilanční pojetí v IFRS. Ale plné uplatnění akruální báze je omezeno obecnými kritérii plynoucími ze statického pojetí, které jsou obsaženy v KR 83, a které z rozvahy vylučují čistě zúčtovací položky (deferrals). Pro budoucí zaměření IFRS na zprostředkování aktuálních informací o majetkové situaci mluví i snaha o uplatňování ‚fair value‘ jako centrálního měřítka pro ocenění aktiv a dluhů, jež by zvyšovalo nebo snižovalo účetní ocenění v historických pořizovacích nákladech a nahradilo je.

Dosavadní (a pravděpodobně i budoucí) vývoj české účetní a výkazové legislativy ukazuje na snahu (ne zcela organicky) „roubovat“ na silné kontinentálně evropské tradice

českého účetnictví a účetního výkaznictví zásady, pravidla a principy vymezené ve směrnicích EU a v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví. To má dvojí účinek: dosavadní praxe se tradičně opírá o texty předpisů, zákonů a směrnic do poslední podrobnosti; aplikace zásad IAS/IFRS takto podrobnou dikci předpisů opouští a do značné míry ponechává na vůli vykazující jednotky uspořádání konkrétních metodických prvků a pravidel. Na druhé straně je v určitém časovém horizontu přechodu paradigmatu v řadě konkrétních případů ponechán prostor „příliš veliký“, což by mohlo vést k některým chybným krokům.

Směrování tradičního kontinentálního pojetí obsahu účetních výkazů, zejména rozvahy majetkové, lze dobře dokumentovat na cílech novější bilančně-teoretické diskusi v německém prostředí. Zde se postupně (od „klasických“ bilančně-teoretických škol až ke dnešku) stále více prosazuje snaha o zajištění podstaty podniku ve věcném (substančním) chápání do budoucna *především omezeními na straně rozdělitelných zisků*. Extrémně opatrné bilancování při zachování substance vede ovšem k silným omezením na straně zisku k vyplacení, což má být kompenzováno oddělením aspektu vlastního a cizího financování. Toto oddělení však v praktické rovině naráží na problémy zjišťování podílu vlastního a cizího kapitálu v *jednotlivých* položkách aktiv. Ustálily se určité postupy založené na finanční aritmetice, které ovšem figurují již zcela mimo oblast účetnictví a výkazů, v bilančních rozborech.

Teoretická východiska bilancování (obecněji vykazování) v podnicích jsou vždy reakcí na praxí používané a vyzkoušené postupy, metody a zásady. Nelze proto požadovat, aby teorie obsahovala jednou provždy přijaté postuláty, které se nebudou dál proměňovat, ať je změna paradigmatu jakákoliv. Z hlediska teorií bilancování lze oddělit dvě základní koncepce (východiska) výstavby účtových systémů a vykazování v nich: Koncepce majetkově-závazková, která je zakotvena ve staticky pojímané rozvaze, naproti ní koncepce transakčního potenciálu, zakotvená ve výkazu zisků a ztrát (úplného výsledku hospodaření).

Rozdíly mezi těmito dvěma základními přístupy lze při jejich popisu zdůraznit na několika hlavních parametrech, které uvádí Tabulka 4:

Tabulka 4 Srovnání majetkově závazkového modelu a anglosaského modelu

Koncepce / kritéria	Majetkově závazkové pojetí (kontinentální model)	Transakční model (anglosaské pojetí)
Charakter informací	- srovnatelné informace jak v čase tak mezi podnikově , neutrální k charakteru podnikatelské procesu	- informace, které respektují lépe charakter podnikatelského procesu, cílem poskytnout informace, které jsou srovnatelné v čase a je možné usuzovat na budoucí vývoj výkonnosti (predikce budoucího CF) konkrétní účetní jednotky - problém se stanovením objektivních kritérií - problém se stanovením objektivních kritérií
Volba koncepce zachování podniku	**- zachování substance** - snaha zachovat produkční schopnost podniku, - zisk nastává tehdy, pokud se podaří zvýšit čistá aktiva měřená výrobní kapacitou podnikatelské činnosti	**- zachování kapitálu** - snaha zachovat podnik peněžně - zisk nastává tehdy, pokud vlastní kapitál na konci období je větší než na začátku
Bilanční pojetí	Asset and liabilities approach (statická bilanční teorie) - identifikace aktiv a závazků vznikající v důsledku transakcí, které mají vliv na finanční situaci	Realization and earnings proces approach (dynamická bilanční teorie) - rozvaha má funkci pouze funkce účtu časového rozlišení
Povaha výnosů	**Liability Extinguishment View** -výnos vzniká splněním závazků konat, ke kterým je jednotka povinna, bez ohledu na to zda tuto činnost zajišťuje subdodavatelsky - pohled zákazníka - rozpoznání je navázáno na rozpoznání závazků konat	**Broad Performance View** - přírůstek nebo úbytek aktiv, které jsou nezbytnou součástí poskytnutí podnikových výkonů - výnos vzniká, v každé fázy výrobního cyklu. - nevykazuje výnosy pokud je výkon zajišťuje subdodavatelsky - pohled účetní jednotky
Povaha nákladů	- uznání nákladů je spojeno s úbytkem čistých aktiv - zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů (současný náklad vztahující se k současnému výnosu) - zásada úplnosti (budoucí náklad vztahující se k současnému výnosu)	-matching principle (konsekvce pro zachycování bilančních položek) - uznání nákladů a výnosů musí být vždy podloženo budoucím peněžním tokem
Okamžik vykázání výnosů ve výkazech	- navázán na přírůstek čistých aktiv, který je potvrzen obratem	- rozpoznání výnosu na "accrual bázi" (vznik hodnoty v čase v čase) nebo na bázi Critical event method (vznik určité události) - splnění podmínek pro vznik výnosů
Povaha aktiv a závazků	- identifikace aktiv a závazků vznikající v důsledku transakcí, které mají vliv na finanční situaci	- aktiva a pasiva jsou anticipační a odložené položky vyplývající ze zohlednění plateb a času podle principu periodizace - odložené položky = proběhlé platby , které v případě příjmů odůvodňují zachycení závazku a v případě výdajů zachycení aktiva - anticipační položky =budoucí výdaje a příjmy (např. pohledávky a závazky
Ocenění aktiv a závazků	- reálná hodnota typu maloobchodní cena (retail approach) - cena prodávajícího vůči zákazníkovi	reálná hodnota - Performance Value (wholesale approach) - částka kterou je prodávající ochoten zaplatí jiné jednotce schopné poskytnout podobné plnění - cena prodávajícího vůči prodávajícímu - není v ní promítnuta individuální schopnost jednotky splnit závazek efektivně nebo neefektivně
Realizační princip	- oceňovací zásada (zabraňuje vykazování nerealizovaných zisků) - projev zásady opatrnosti	- základ periodizace zisku

Shrnu-li stručně závěry ve výše uvedené tabulce, tak rozhodující pro volbu koncepce jsou potřeby uživatele. Očekáváme-li od účetní závěrky informace především o budoucích peněžních tocích a jsme ochotni akceptovat určitou míru rizika, že některé

výnosy zde uváděné nebyly ještě ve skutečnosti realizovány, jsou však významné a skutečnosti o jejich budoucí realizaci svědčí objektivně, je anglosaský model ideální. Pokud klademe důraz na zjištění zisku, který je téměř jistě vyplatitelný, je vhodnějším modelem postup založený na opatrnosti a majetkově-závazkovém pohledu.

Možnou cestou, o kterou se snaží i IFRS, je oddělit zisky vyplatitelné od nevyplatitelných. Je otázkou, zda je možné výše dva uvedené modely spojit. Sice se tyto dva modely částečně překrývají, ale v oblastech, jako je oceňování nedokončené výroby, zachycování nehmotných aktiv, odpisy nehmotného majetku, se kompromisu asi nedosáhne. Anglosaský model je založen na odhadu výnosového potenciálu a odhadu výnosů do budoucna, kdežto majetkově závazkové pojetí tak jak je chápáno v HGB se snaží o stanovení objektivních (a neměnných) kritérií pro takové položky (např. centrálně dané odpisové plány, oceňování na bázi přímých nákladů atp.).

Současné tendence v účetní legislativě (a to nejen v té české) svědčí pro snahu vycházet vstříc především požadavkům uživatele, který je *letmým vlastníkem* nebo potenciálně letmým vlastníkem. Postupy založené na dlouhodobém zajištění podnikové podstaty, tedy na opatrnosti, netvoří pro tento typ uživatelů dominantu, a proto se zřejmě budou víceméně ‚skokově' prosazovat stále silnější měrou zásady a pravidla odvozené z anglosaského přístupu.

LITERATURA

APB Statement No.4 (1970): (New York: American Institute of Certified Public Accountants), k dispozici http://www.fasb.org/st/

Baetge, Jörg; Balwieser, Wolfgang (1978): *Probleme einer rationalen Bilanzpolitik*, BFuP, 30. Jg., s. 511-530.

Baetge, Jörg (1970): *Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges.*

Baetge, Jörg (1998): *Die Bilanzierung von Vermögenswerten in der Bilanz nach International Accounting Standards und der dynamischen Bilanztheorie* Schmalenbachs, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis. - Herne, Westf. : Verl. Neue Wirtschaftsbriefe. - ISSN 03405370, vol. 50 (1998), afl. 2, s. 154-168.

Beisse, Heinrich (1981): *Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen*, in: Ruppe, Hans Georg (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, Köln, s. 13.

Belkaoui, A.R.(1999): *Accounting Theory*; Itp Higeher Education.

Böcking, Hans-Joachim (1994): *Bilanzrechtstheorie und Verzinslichkeit.*

Bourke, Denis.H.: Murray J. (2002): *Smart, Principles of Accounting.*

Clemm, Hermann (1997): *Zur Nichtpassivierung entstandener Verbindlichkeiten wegen nachtäglicher wirtschaftlicher Verursachung Realisation: Wie dynamisch ist die Bilanz im Rechtsinne, Bilanzrecht und Kapitalmarkt*: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr.h.c. Adolf Moxter, s.153-170.

Clemm, Hermann; Nonnenmacher, Rolf (1990): *Teilkommentierung zu § 249,* Beck Bilanz-Kommentar, Bearbeiter Wolfgang Dieter Budde et al,. 2. Auflage, Munchen 1990, Tz. 45.

Döllerer, Georg (1959), *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehungund Ermittlung*, in: Betriebs-Berater, 14. Jg., S. 1217−1221.

Döllerer, Georg (1974), *Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrags*, Betriebs-Berater, 29. Jg., S. 1541−1548.

Döllerer, Georg (1982), *Grundsätze ordnungswidriger Bilanzierung*, Betriebs-Berater, 21. Jg., S. 777−781.

Dyckman, Thomas R; Dukes, Roland E.; Davis. Charles J.; Welsch. Glenn A. (1992): *Intermediate Accounting*, 2. vydání, Homewood/Boston.

Eibelshäuser, Manfred (1997): *Abschreibungen und Realisationsprinzip*: in Budde, Wolfgang Dieter et al. (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse, Düsseldorf,153-170.

Euler, Roland (1996): *Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung*, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart.

Euler, Roland (1997): *Bilanzrechtstheorie und internationale Rechnungslegung*, in Budde, Wolfgang Dieter et al. (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse, Düsseldorf, s. 171−188.

Fireš, B.(1997): *Mezinárodní účetní standardy*, 1. vydání, Svaz účetních, Praha.

Gelhausen, Hans Friedrich (1985): *Das Realisationsprinzip im Handels- und Steuerbilanzrecht*, Frankfurt am Main et al.

Geldmacher, E. (1925); *Wirtschaftsunruhe und Bilanz*. Teil. 1: Grundlagen und Techniken der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Band 123, s. 105.

Groh, Manfred (1988): *Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede*, in Betriebs Berater, Heft: 1.

Hax, K. (1957): *Die Substanzerhaltung der Betriebe*, Köln und Opladen.

Henning; Willms; Jesco, Clausthal-Zellerfeld (2004): *Revenue Recognition: Mögliche Änderungen bei der Ertragsrealisation nach IFRS*, Der Betrieb, Heft 38, 2004, 57. Jahrgang.

Hesse, Manfred; Niederhofer, Stefan (2004): *Bestimmung des Realisationszeitpunktes bei Gewinnen aus Kaufund Werkverträgen*, Betrieb und Wirtschaft, Heft , s. 196-200.

Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert (2004): *Das Realisationsprinzip - 1884 und heute - Eine kleine Geburtstags - Gabe für Adolf Moxter*, DStR 41/2004, s. 1758.

Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert (2005); *Umsatzrealisierung bei strukturierten Geschäftsmodellen*, DStR 31/2005, s. 1331.

Hommel, Michael; Sandra, Wolf (2005); *IFRIC 3. Bilanzierung von Emissionsrechten nach IFRS-mehr Schadstoffe im Jahresabschluss*, BB, 315-325.

Hüttemann, Urlich (1970): *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten*, Düsseldorf.

IASB (2006): *Revenue Recognition − Full Project Summary*. K dispozici unterhttp://www.iasb.org/NR/rdonlyres/A42AB648-5E38-4951-A0A2-2B20E7DD5006/0/ProjectreportSep2006RevenueRecog.pdf.

Janhuba, M. (1994*): Pět století od zdánlivého počátku*, In: Acta oeconomica Pragensia č.2/94.

Janhuba, M. (1998): *Účetnictví (úvod do teorie),* VŠE, Praha.

Janhuba, M. (2005): *Základy teorie účetnictví*, Oeconomica, Praha.

Jüttner, Uwe (2001): *GoB-System, Einzelbewertungsgrundsatz und Imparitätsprinzip*, Wissenschaft und Praxis.

Koch Helmut (1953): *Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung*, Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Köln-Opladen, s.303-327.

Koch, Helmut (1957): Die Problematik des Niederstwertprinzips, WPg 1957, S. 1-. 6, S. 31-35, s. 60-63.

Kovanicová, D. (1999): *Finanční účetnictví v kontextu světového vývoje*, Polygon, Praha.

Kovanicová, D. (1999): *Předpoklad trvání podniku akruální báze - dva pilíře výstavby finančního účetnictví*, In: Acta oeconomica Pragensia č.8/99, str. 29.

Kovanicová, D.(1999*); Výsledovka z pohledu nadnárodní harmonizace účetnictví*, In: Acta oeconomica Pragensia č.8/99, str. 41-57.

Kuhlewind, Andreas-Markus (1997): *Grundlagen einer Bilanztheorie in den USA*, Peter Lang Europäischer Verlag der Wissenschaften.

Kümpel, Thomas (2002): *Grundsätze der Gewinnrealisierung in der internationalen Rechnungslegung im Vergleich zu den Vorschriften des deutschen Bilanzrechts*, WiSt Heft 8., 55-63.

Küting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter; Pilhofer, J. (2000): *Umsatzrealisation als modernes bilanzpolitisches Instrumentarium im Rahmen des Gewinnmanagements*, Finanz Betrieb, 2000, 310-329.

Leffson, Urlich (1982): *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, IdW-Verlag GmbH, Düsseldorf.

Lion, M. (1928): *Vierteljahreschrift für Finanzen und Steuern*, Biographisches Handbuch der deutschsprachigen wirtschaftswissenschaftlichen Emigration nach 1933, hrsg. von H. Hagemann, C.-D. Krohn.München 1999, s. 387.

Lüdenbach, Norbert; Hoffmann, Wolf-Dieter (2006): *Erlösrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften nach IFRS und HGB EStG*, DStR 4/ 2006, s. 153-158.

Mládek, Robert (2001): *Světové účetnictví*, 2. aktualizované a přepracované vydání US GAAP.

Moxter, A. (1976); *Bilanzlehre, Band I: Einführung in die Bilanztheorie* , 3. Auflage, Wiesbaden.

Moxter, Adolf (1984): *Das Realisationsprinzip − 1884 und heute*, Betriebs-Berater, 39. Jg., s. 1780−1786.

Moxter, Adolf (1987): *Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlussesnach neuem Recht*, Havermann, Hans (Hrsg.), Bilanz- und Konzernrecht. Festschrift zum 65. Geburtstag von Dr. Dr. h.c. Reinhard Goerdeler, Düsseldorf, s. 361−374.

Moxter, Adolf (1989): *Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht*, Steuer und Wirtschaft, 66. Jg. (19. Jg.), s. 232−241.

Moxter, Adolf (1993): *Entwicklung der Theorie der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung*, zfbf-Sonderheft 32, s. 61–84.

Moxter, Adolf (1995a): Standort Deutschland: *Zur Überlegenheit des deutschen Rechnungslegungsrechts*, Peemöller, Volker et al. (Hrsg.), Standort Deutschland: Grundsatzfragen und aktuelle Perspektiven für die Besteuerung, die Prüfung und das Controlling. Anton Heigl zum 65. Geburtstag, Berlin, s. 31−41.

Moxter, Adolf (1995b): *Zum Verhältnis von handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und True-and-fair view-Gebot bei Kapitalgesellschaften*, Förschle, Gerhart et al. (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, München, s. 419−429.

Moxter, Adolf (1996): *Entziehbarer Gewinn?*, Ballwieser, Wolfgang et al. (Hrsg.), Rechnungslegung − warum und wie. Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag, München, S. 231−241.

Moxter, Adolf (2003): *Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung*, Düsseldorf.

Moxter, Adolf (2004): *Gewinnrealisierung nach den IAS/IFRS: Erosion des HGB-Realisationsprinzips*, Zeitschrift für Vergleichende Rechtswissenschaft, Bd. 103, s. 26

Myer, John H. (1995): *The Critical Event and Recognition of Net Profit*, The Accounting Review, Vol. 34, No. 4 (Oct., 1959), s. 528-532, zveřejněno: American Accounting Association

Naumann, Klaus-Petr (1989): *Die Bewertung von Rückstellungen in der Einzelbilanz nach Handels und Ertragssteuerrecht*, Düsseldorf.

Plock, Markus (2004): *Ertragsrealisation nach International Financial Reporting Standards IFRS*, Düsseldorf: IDW, 2004/XXIX, s. 345

Revenue Recognition Project (2005): FAASAC Meeting June 21, http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml.

Sborník konference mezinárodní účetní standardy a česká účetní legislativa VŠE, Praha, 1998.

Shulze-Osterloh, Joachim (1994): *Der Ausweis von Aufwendungen nach dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip*, BFuP, s. 1-24

Schäfer, Wolf (1971): *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Forderungen* , Düsseldorf .

Schmalenbach, Eugen (1962): *Dynamische Bilanz*, 13. Aufl., bearb. v. Bauer, Richard, Köln und Opladen.

Schmidt, F. (1951: *Die organische Tageswertbilanz*. 3. Aufl. 1929, nezměněný dotisk, Wiesbaden.

Schmidt, L (1996): *Einkommensteuergesetz*, Hrsg. Ludwig Schmidt; Auflage, München.

Schneider, Dieter (1996): *Theorie der Unternehmung und Theorie der Rechnungslegung*, BFuP, s. 475-499.

Schneide, Dieter (1976): *Realisation und Einkommensbegriff*, Bilanzfragen, Festschrift zum 65 Geburtstag von Urlich Leffson, Düsseldorf , s. 103-117.

Schulze-Osterloh, Joachim (1991): *Der Ausweis von Aufwendungen nach Realisation und dem Imparitätsprinzip*, Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. h.c. Karl-Heinz Foster, 13. Festschrift vor Forschung, s.455-568.

Siegel, T.(1992): *Metamorphosen des Realisationsprinzip*, Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Karl-Heinz Forster; Hrsg. Adolf Moxter, Hans-Peter Müller, Rolf Windmöller und Klaus v. Wysocki; Düsseldorf, s. 585 - 605.

Siegel, Teodor (1985): *Das geplanten Rückstellungswahlrecht für Großreparaturen*, Die Wirtschaftsprüfung, 38. Jg., s. 518-532.

Siegel, Theodor (1994): *Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip*, BFuP, 1-21

Simon, Herman Veit (1899): *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien*, 3. vydání, Berlin.

Sommerfeld, H. (1926): *Bilanz (eudynamisch)*. HdB, 1. Aufl., Bd. I sl. 1340 a n.

Vellguth, Hans Karl (1938): *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte*, Leipzig.

Vysušil, J. (1997): *České a americké účetnictví*, Praha, Montanex.

Wacket, Karl Heinz (1990): *Realisations- und Imparitätsprinzip bei monetärer Interpretation von Warenbeschaffung und -absatz*, BB Heft 4.

Walb, E. (1926): *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*. Berlin, Wien.

Walb, E. (1924): Die Bilanz als Mittel der Erfolgsrechnung. In: ZfB, Jg 1, 1924.

Woerner, Lothar (1988): *Die Gewinnrealisierung bei schwebenden Geschäften, in: Betriebs-Berater*, 43. Jg., S. 769−777.

Wöhe, G. (1995): *Úvod do podnikového hospodářství*, 1. vydání českého překladu. Praha, VŠE.

Wüstemann, Jens/Kierzek, Sonja (2005a): Ertragsvereinnahmung im neuen Referenzrahmen von FASB und IASB − internationaler Abschied vom Realisationsprinzip?, Betriebs-Berater, 60. Jg., S. 427−434 sowie S. 2799–2802 („Update“).

Wüstemann, Jens (2002*): Institutionenökonomik und internationale Rechnungslegungsordnungen*, Die Einheit der Gesellschaftswissenschaften. Band 119, hrsg. v. K. Homann. Tübingen: Mohr Siebeck.

Žárová, M. (1999): *Souvislosti mezinárodního účetnictví z hlediska evropského vývoje*, In: Acta oeconomica Pragensia č.8/99, s. 213-222.