

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Porovnání principů a metod IFRS a Českých
účetních předpisů**

Marián Vdoviak

© 2016 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Marián Vdoviak

Provoz a ekonomika

Název práce

Porovnání principů a metod IFRS a Českých účetních předpisů

Název anglicky

Comparison of Principles and Methods of IFRS and Czech Accounting Regulations

Cíle práce

Hlavním cílem práce je porovnání základních odlišností v oceňování a vykazování vybraných prvků účetní závěrky podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a českých účetních předpisů. Dílčím cílem práce je v teoretických východiscích vysvětlit proces harmonizace účetnictví, jeho význam a historii a dále také sestavit přehled o základních principech a metodách užívaných v IFRS a v českých právních předpisech pro uznání, oceňování a vykazování vybraných prvků účetní závěrky k rozvahovému dni. Cílem praktické části práce je porovnání vybraných odlišností na praktických příkladech.

Metodika

V první etapě prací budou nastudovány odpovídající odborné české a zahraniční informační zdroje a bude provedena jejich kritická analýza, jejímž výsledkem bude, za pomoci syntézy, sestavený přehled o principech a metodách uznávání, oceňování a vykazování vybraných prvků účetní závěrky dle IFRS a dle českých právních předpisů. Porovnáním a za pomoci dedukce budou popsány odlišnosti v přístupech obou účetních rámců. V praktické části práce budou rozebrány odlišné principy a metody uznávání, oceňování a vykazování vybraných prvků účetní závěrky na konkrétních příkladech, pozornost bude především zaměřena na implementaci nového standardu IFRS 15 – Revenue recognition (Uznávání výnosů) ve společnosti T-Mobile. K vypracování závěrů bude použita metoda indukce.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

České účetní předpisy, koncepční rámec, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, oceňování, účetní závěrka, uznávání prvků, vykazování.

Doporučené zdroje informací

Česko. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Česko. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7

FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.

HINKE, Jana. IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-64-6.

HINKE, Jana. IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN: 978-80-87197-65-3.

JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1

MACKENZIE, Bruce a kol. 2013 Implementation and Application of International Financial Reporting Standards. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2013. ISBN 978-1-118-27727

ŠRÁMKOVÁ Alice, JANOUŠKOVÁ Martina. IFRS praktické aplikace. Praha: Svaz účetních, 2015. ISBN 978-80-8671-699-2.

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 2. 11. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 10. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 10. 03. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Porovnání principů a metod IFRS a Českých účetních předpisů" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 9. března 2016

Poděkování

Na tomto místě bych se rád poděkoval Ing. Martě Stárové, PhD za odborné rady a cenné připomínky k této bakalářské práci. Dále bych se rád poděkoval rodině za podporu a trpělivost po dobu studia.

Porovnání principů a metod IFRS a Českých účetních předpisů

Comparison of Principles and Methods of IFRS and Czech Accounting Regulations

Souhrn

Předmětem bakalářské práce je porovnání principů a metod Mezinárodních účetních standardů a Českých účetních předpisů. V první části práce je popsána historie a vývoj IFRS, principy a koncepce a v neposlední řadě proces harmonizace IFRS a Evropské legislativy. Dále jsou popsány předpoklady pro uznávání jednotlivých prvků účetní závěrky, jejich oceňování a vykazování. Na závěr této kapitoly je věnována pozornost novému standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky, stanovujícímu nový model pro uznávání výnosů. Druhá část práce je věnována konkrétním praktickým příkladům, na kterých je demonstrován rozdíl v účtování, při použití různých systémů.

Summary

The subject of the thesis is comparison of principles and methods of International financial reporting standards and Czech accounting regulations. The first part describes the history and development of IFRS, principals and last but not least the process of harmonization IFRS and European legislation. Further are described assumptions for recognition of each elements of financial statements, their valuation and reporting. At the conclusion of this chapter is devoted to the new IFRS 15 - Revenues from contracts with customers, defining a new model for revenue recognition. The second part is focused on a specific practical examples, on which is demonstrated difference in the recognition, using various systems.

Klíčová slova: české účetní předpisy, koncepční rámec, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, oceňování, účetní závěrka, uznávání prvků, vykazování

Keywords: Czech accounting regulations, conceptual Framework, International Financial Reporting Standards, valuation, financial statements, recognition of elements, reporting

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Cíl práce a metodika	6
2.1 Cíl práce	6
2.2 Metodika práce.....	6
3. Teoretická východiska	8
3.1 Mezinárodní účetní standardy - historie a vývoj IFRS	8
3.2 Koncepční rámec.....	10
3.3 Harmonizace účetnictví v rámci EU	12
3.4 Účetnictví podle českých účetních předpisů	14
3.4.1 Účetní zásady dle českých účetních předpisů	15
3.5 Uznání základních prvků účetní závěrky	17
3.5.1 Základní prvky účetní závěrky dle IFRS.....	17
3.5.2 Prvky účetní závěrky dle Českých účetních předpisů.....	19
3.6 Oceňování dle IFRS	19
3.6.1 Oceňování při nabytí aktiva nebo závazků	20
3.6.2 Oceňování v průběhu držení aktiv	21
3.6.3 Oceňování při pozbytí	22
3.6.4 Oceňování ve fair value	23
3.7 Oceňování prvků účetní závěrky dle Českých účetních předpisů.....	24
3.8 Vykazování prvků účetní závěrky podle IFRS	26
3.8.1 Výkaz o finanční pozici	27
3.8.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření	28
3.8.3 Výkaz změn vlastního kapitálu	30
3.8.4 Výkaz o peněžních tocích	30
3.8.5 Komentář.....	31
3.9 Účetní závěrka podle Českých účetních předpisů.....	31
3.9. IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky	33
4. Vlastní práce	37
4.1 Účtování výnosů – příklad o dotovaném zařízení.....	37
4.2 Účtování výnosů – příklad o dotované službě	41
4.3 Účtování výnosů – příklad o prodeji služby s pronájmem zařízení zdarma.....	45
5. Zhodnocení výsledků	48
6. Závěr	50
Seznam použitých zdrojů.....	51
Přílohy.....	53

Seznam obrázků a tabulek..... 56

1. Úvod

Důvěra v účetní údaje je základním kamenem fungujícího finančního systému v každé tržní ekonomice. Bez této důvěry není možné, aby se vlastník mohl spolehnout na manažery, kteří vedou jeho společnost. Bez této důvěry není možné, aby investoři investovali své prostředky, aby banky půjčovaly úvěry. Na to, aby tato důvěra mohla být zabezpečena, jsou nutné důvěryhodné informace prezentované ve finančních výkazech. Důvěryhodné informace by měly být zabezpečeny účetními metodami, které jsou transparentní, univerzálně platné a obecně akceptované. Jedině tak se může uživatel účetní závěrky spolehnout na správnost a porovnatelnost údajů ve finančních výkazech.

Česká republika se vstupem do Evropské Unie zavázala implementovat její směrnice do své legislativy. A protože EU prosazuje vedení účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů, dále jenom IFRS, se i Česká republika postupně přibližuje ke koncepci IFRS.

Tato práce je věnována porovnání principů a metod IFRS a Českých účetních předpisů. Problematika IFRS je však natolik rozsáhlá, že není možné popsat a dopodrobna rozebrat veškeré rozdíly mezi nimi, proto její dílčí cíl je zaměřen na oblast výnosů, s akcentem na nový standard IFRS 15 – Výnosy se smluv se zákazníky.

Tato bakalářská práce je rozdělena do třech částí.

V první části je popsána historie, význam a vývoj, koncepce a principy IFRS, je zde uveden proces harmonizace s legislativou Evropské Unie. Pro porovnání jsou zde uvedeny základní zásady účtování podle českých účetních předpisů. V závěru této kapitoly je věnována pozornost novému standardu IFRS 15.

Druhá část práce je sestavena ze tří konkrétních příkladů, na kterých je demonstrován rozdíl v uznávání a vykazování výnosů podle českých účetních předpisů, v současnosti platného standardu IAS 18 a nového standardu IFRS 15.

V poslední kapitole jsou stručně popsány rozdíly, které vyplývají z použití jednotlivých systémů.

2. Cíl práce a metodika

Cíl vlastního zpracování bakalářské práce vychází z cílů, stanovených při zkoumání teoretických východisek. V kapitole Metodika, jsou uvedeny postupy a metody použité při zpracování bakalářské práce.

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem bakalářské práce je porovnání základních odlišností v uznávání, oceňování a vykazování vybraných prvků účetní závěrky, sestavené podle Mezinárodních účetních standardů IFRS a dle českých účetních předpisů.

Dílčím cílem práce je v teoretických východiscích vysvětlit proces harmonizace účetnictví, jeho význam a historii a dále také sestavit přehled o základních principech a metodách užívaných v IFRS a v českých účetních předpisech, pro uznávání, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky k rozvahovému dni.

Naplněním dílčího cíle je vypracování teoretických východisek bakalářské práce. Jeho splněním jsou umožněny předpoklady, pro správné realizování hlavního cíle.

Realizací hlavního cíle jsou v praktické části bakalářské práce uvedena řešení typových příkladů vybraného prvku účetní závěrky, a to výnosů. Smyslem je poukázat na rozdíl v uznávání, oceňování a vykazování výnosů, při použití principů IFRS, konkrétně nového standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky a při účtování podle českých účetních předpisů.

2.2 Metodika práce

Volbě tématu bakalářské práce předcházela praktická zkušenost při uplatňování metodologie a principů Mezinárodních účetních standardů IFRS v praxi a taky účast na projektu zavádění nového standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky ve společnosti T-Mobile Czech Republic, a.s.

Vypracování teoretických východisek bakalářské práce bude předcházet nastudování informačních zdrojů, které je nutné pro získání souboru znalostí z dané problematiky. Tyto potřebné informace budou získány z českých i zahraničních zdrojů, které budou podrobeny kritické analýze. Na základě této analýzy a za pomoci metod syntézy bude stanoven přehled o principech a metodách uznávání, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky dle IFRS a dle českých účetních předpisů. Tento přehled bude popsán v teoretických východiscích bakalářské práce.

V kapitole vlastní práce budou za pomoci příkladů popsány odlišnosti v přístupu obou systémů k uznávání, oceňování a vykazování výnosů. Pozornost bude zaměřena na prezentování nového přístupu k uznávání výnosů, který vznikne uvedením standardu IFRS 15 do praxe. Výsledky jednotlivých příkladů budou za pomoci metody komparace sloužit ke zhodnocení rozdílů v uznávání, oceňování a vykazování výnosů účetní jednotky. Pro přehlednost jednotlivých řešení budou vypracovány tabulky, ve kterých budou znázorněny rozdíly při použití jednotlivých systémů. Provedena srovnání budou použita k vypracování závěru, za použití metod indukce.

Výsledky bakalářské práce můžou být použity jednotlivci, nebo podniky, kteří se chtějí seznámit s novou koncepcí pro uznávání výnosů, která bude zavedena standardem IFRS 15.

3. Teoretická východiska

V této kapitole bude popsána historie vzniku, význam IFRS a instituce, které se na tvorbě Mezinárodních účetních standardů podílejí. Pozornost bude věnována procesu harmonizace účetnictví v rámci Evropské Unie. Pozornost bude věnována rozboru uznávání, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky podle IFRS a porovnání s českými účetními předpisy. Poslední část bude věnována novému standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky.

3.1 Mezinárodní účetní standardy - historie a vývoj IFRS

O harmonizaci účetnictví a finančního výkaznictví se začalo více mluvit v sedmdesátých letech minulého století. Díky globalizaci a větší propojenosti světové ekonomiky vzniká potřeba porovnatelnosti finančních výsledků. Nadnárodní společnosti mají své podniky v různých státech světa. Vzniká tak potřeba umět poskytnout investorům věrohodné a srovnatelné informace, což by nebylo možné užíváním jednotlivých národních standardů.

Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee, IASC) byl nezávislým soukromým subjektem, jehož cílem bylo dosažení jednotných účetních zásad. Byl založen v roce 1973 dohodou mezi profesionálními účetními institucemi Austrálie, Francie, Japonska, Kanady, Mexika, Německa, Nizozemí, Velké Británie a USA.¹ Úkolem tohoto výboru bylo sestavení jednotných účetních zásad. V roce 1975 byly vydány první standardy se zkratkou IAS – International Accounting Standards. Jednalo se o IAS 1 – Presentace účetní závěrky a IAS 2 – Zásoby. Do prosince 2000 bylo vydáno 41 standardů – IAS 41 – Zemědělství. Standard IAS 41 byl poslední vydaný s názvem IAS. Pozdější standardy se začaly vydávat pod názvem International Financial Reporting Standards – IFRS.

Pro nezávislost IASC bylo důležitou otázkou vyřešení problému s financováním činnosti. Financování činnosti IASC bylo zabezpečeno prostřednictvím podpor poskytovaných organizacemi zastoupenými v Radě, dále příspěvky od IFAC (International Federation of

¹ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. s. 17 ISBN 978-80-247-4710-1

Accountants) a příspěvky od dalších institucí (podniků, finančních institucí, účetních firem apod.) a výtěžkem z prodeje publikací.²

V roce 2001 se IASC proměnila na Radu pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Kromě toho vznikla nadřízená Nadace IASC (International Accounting Standards Committee Foundation), která zajišťuje financování činnosti prostřednictvím příspěvků velkých účetních firem, finančních institucí centrální rozvojové banky apod. Nadace je řízena dvaadvaceti správci z různých částí světa a zastupujícími různé profese. V lednu 2010 se přejmenovala na Nadaci IFRS.

Nadaci IFRS podléhají:

- Rada pro Mezinárodní účetní standardy, dále jen IASB
- IFRS interpretační výbor, dále jen IFRS Interpretations Committee
- IFRS poradní výbor, dále jen IFRS Advisory Council

IASB – je odpovědná za vydávání globálně platných standardů. Jak již bylo zmíněno, standardy vydávané IASB jsou označovány zkratkou IFRS. Standardy vydané dříve, před vznikem IASB, jsou nadále v platnosti. Rada má 14 členů a schvaluje nové standardy, změny aktuálních standardů a taky interpretace – IFRIC.

Pro schválení standardu je vyžadován souhlas minimálně osmi členů. Standardy nejsou tvořeny pro určité konkrétní prostředí, tím je zajištěn jejich nadnárodní charakter. Pojmem IFRS ale nejsou označovány jenom konkrétní standardy vydávané Radou, ale také celý systém mezinárodních standardů a interpretací k nim.³

SAC – Poradní sbor, který má 45 členů. Posláním poradního sboru je umožnit nejširší veřejnosti dávat návrhy a doporučení pro činnost IASB. Je zároveň prostředníkem, který informuje IASB o očekávaných dopadech navrhovaných standardů na uživatele a předkladatele účetních závěrek.⁴

² DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s. 5 ISBN 978-80-7357-544-1

³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s. 6 ISBN 978-80-7357-544-1

⁴ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s. 6 ISBN 978-80-7357-544-1

IFRIC – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví. Tento výbor je jmenován správcí nadace. Úkolem výboru je vytváření interpretací k IFRS tak, aby byla zabezpečena jednotná aplikace v případě nejasností.

Zasedání Výboru stejně jako Rady jsou veřejnosti přístupné. Přehled o zasedání IASB, SAC i IFRIC je možné nalézt na stránkách IASB: <http://www.iasb.co.uk/>

Tvorba standardů probíhá v následujících krocích:

1. Návrh tématu
2. Studium národních úprav daného problému
3. Konzultace se SAC o vhodnosti zařazení daného tématu (povinný krok)
4. Vytvoření poradní skupiny
5. Publikování diskusního materiálu, zejména na webu IASB
6. Publikování Zveřejněného návrhu, který muselo schválit minimálně 8 členů IASB
7. Publikování Zdůvodnění závěrů
8. Posouzení podmínek k Zveřejněnému návrhu
9. Uskutečnění veřejného slyšení nebo testů v praxi
10. Schválení standardu nejméně osmi hlasy členů IASB
11. Publikování zdůvodnění závěrů v rámci standardu⁵

Seznam všech aktuálních standardů je uveden v příloze.

3.2 Konceptní rámec

Nezastupitelné místo při aplikaci mezinárodních standardů účetního výkaznictví má **Konceptní rámec pro účetní výkaznictví** (Conceptual Framework for financial reporting). Rámec není účetním standardem. Žádné jeho ustanovení neruší, ani nenahrazuje žádný standard ani interpretaci.⁶

⁵ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s. 7* ISBN 978-80-7357-544-1

⁶ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vyd. s. 21* ISBN 978-80-247-4710-1

V koncepčním rámci jsou definovány:

- Cíl účetní závěrky
- Složky a prvky účetní závěrky
- Uživatele účetní závěrky
- Základní předpoklady zpracování účetní závěrky
- Kvalitativní charakteristiky (srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost, srozumitelnost)
- Pravidla pro vykazání jednotlivých prvků účetní závěrky a základ jejich oceňování

Cílem účetní závěrky je informovat uživatele účetní závěrky o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku.⁷

V koncepčním rámci je stanoveno pět prvků účetního výkaznictví: aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy (včetně zisků) a náklady (včetně ztrát) – blíže budou rozebrány v následujících kapitolách.

Mezi nejvýznamnější uživatele účetní závěrky patří investoři – současní nebo taky budoucí, věřitelé – banky nebo jiní, zaměstnanci, dodavatelé a odběratelé, konkurenční podniky, orgány státní správy, finanční analytici, poradci, žurnalisté a nejširší veřejnost.⁸

Mezi základní předpoklady sestavení účetní závěrky patří:

- **Akruální báze** – vykazání skutečnosti v období, ve kterém daná skutečnost nastala nebo k ní dochází.
- **Předpoklad trvání účetní jednotky** – jde o tzv. zásadu „going concern“ tedy podnik neuvažuje o ukončení činnosti.
- **Periodicita vykazování** – účetním obdobím je 12 po sobě následujících měsíců (jedná se o rok kalendářní nebo hospodářský)
- **Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti** – účetní závěrka by měla poctivě a věrně prezentovat finanční pozici, výkonnost a peněžní toky.⁹

Pravidla pro vykazování a oceňování budou detailněji popsány v následujících kapitolách.

⁷ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. s 16 ISBN 978-80-7357-544-1

⁸ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. s 15 ISBN 978-80-7357-544-1

⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. s. 17 ISBN 978-80-7357-544-1

V současné době se vede odborná diskuse o potřebě aktualizace Koncepčního rámce. Dne 28. 5. 2015 zveřejnila IASB k veřejnému připomínkovému řízení pracovní návrh revidovaného Koncepčního rámce. Cílem návrhu je zlepšit finanční výkaznictví tím, že poskytne úplnější, jasnější a aktualizovaný soubor pojmů.¹⁰

3.3 Harmonizace účetnictví v rámci EU

Mezi základní principy fungování Evropské Unie patří volný pohyb osob, zboží a kapitálu, což předpokládá určité snahy o vytvoření harmonizovaného účetního výkaznictví. Tyto snahy se projevovaly i před masivnějším rozšířením vykazování dle IFRS. Pro oblast účetnictví do roku 2013 byly zásadní tyto legislativní dokumenty EÚ:

- 4. směrnice Rady Evropského společenství 78/660/EEC ze dne 25. 7. 1978 – zaměřena na obsah roční účetní závěrky
- 7. směrnice Rady Evropského hospodářského společenství 83/349/EEC ze dne 13. 6. 1983 – týkající se konsolidované účetní závěrky¹¹

Dne 26. června 2013 vydal Evropský parlament s Radou Evropské Komise směrnicí 2013/34/EU o ročních závěrkách a souvisejících zprávách. Tato směrnice nahrazuje 4. směrnici a 7. směrnici.

Směrnice Evropského společenství postupně zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám harmonizace. V Evropské Unii existoval značný tlak na zavedení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

27. září 2001 byla vydána Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65, kterou se mění všechny účetní směrnice s ohledem na pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí. Obsahem této směrnice je oceňování finančních nástrojů ve „fair value“¹². Fair value

¹⁰ IFRS – Conceptual Framework Exposure Draft and Comment letters. www.ifrs.org. [online]. 28. 7. 2015 [cit. 2015-07-28]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Exposure-Draft-and-Comment-letters.aspx>

¹¹ *Účetní-portal.cz* [online]. [cit. 2016-02-29]. Dostupné z: <http://www.ucteni-portal.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek-383-c.html>

¹² DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 4 ISBN 978-80-7357-544-1

označuje reálnou hodnotu, hodnotu aktiva realizovaného při prodeji. Detailněji bude problematika fair value rozebrána v kapitole věnované oceňování podle IFRS.

V září 2002 nabylo účinnosti nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o aplikaci mezinárodních účetních standardů. Podle něho mezinárodní standardy účetního výkaznictví měly být aplikovány nejpozději od roku 2005 na konsolidované účetní závěrky společností, které emitují registrované (veřejně obchodovatelné) cenné papíry.¹³

V říjnu 2003 nabylo účinnosti nařízení Evropské komise 1725/2003. Podle tohoto nařízení Evropská komise přijala všechny standardy ve variantě k 14. 9. 2002 s výjimkou IAS 32 a IAS 39. Důvodem tohoto rozhodnutí bylo, že v roce 2003 existovaly rozsáhlé návrhy na novely IAS 32 a IAS 39. Koncepční rámec pro sestavení a předložení účetní závěrky nebyl nikdy přijat do evropské legislativy.¹⁴

Proces schvalování nového standardu nebo interpretace v EÚ je poměrně dlouhý. Postupně se do něj zapojují následující instituce:

1. **Evropská poradní skupina účetního výkaznictví (EFRAG)** – byla založena v roce 2001 s podporou Evropské komise, aby zabezpečila vliv na tvorbu IFRS. EFRAG dosahuje svého poslání prostřednictvím své účasti na konzultačním procesu IASB pod vedením Evropské komise.¹⁵ Co se týče schvalovacího procesu, tak poradní skupina vypracovává doporučení pro Evropskou komisi k přijetí či nepřijetí standardu nebo interpretace.
2. **Skupina pro posouzení doporučení standardu (SARG)** – úkolem skupiny je poskytovat poradenství Evropské komisi v procesu schvalování standardů a interpretací. Posuzuje, zda jsou stanoviska EFRAG vyvážená a objektivní.¹⁶ Smyslem je vyhnout se tlakům různých lobbistických skupin.
3. **Výbor pro regulaci účetnictví (ARC)** – je složen ze zástupců členských států EU, kterému předsedá Evropská komise. Funkcí výboru je poskytnout stanovisko

¹³ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 28 ISBN 978-80-247-4710-1

¹⁴ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 29 ISBN 978-80-247-4710-1

¹⁵ European Financial Reporting Advisory Group. <http://www.efrag.org/>. [online]. 1. 8. 2015 [cit. 2015-08-01]. Dostupné z: <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx>

¹⁶ European Commission. <http://ec.europa.eu/>. [online]. 1. 8. 2015 [cit. 2015-08-01]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/governance/committees/sarg/index_en.htm

k přijetí IFRS. Pokud ARC poskytne příznivý názor, potom Evropská komise předloží materiál ke kontrole Evropskému parlamentu a Radě. Pokud Rada materiál zamítne, může Evropská komise předložit upravený materiál, pokud Rada materiál nezamítne, pak je zaslán Evropskému parlamentu.¹⁷

Od roku 2009 skupina G20, což je 19 ekonomicky nejvyspělejších států světa a Jednotný vnitřní trh Evropské Unie, prosazuje konvergenci účetních standardů na globální celosvětové úrovni. Odstranily se podstatné rozdíly mezi IFRS a US GAAP. Ke globální konvergenci přispěla i dohoda IASB a Japonské rady pro účetní standardy podepsané v roce 2008.

Aby byl konvergenční proces úspěšný, měl by být vliv politiků na tvorbu účetních standardů co nejmenší. Ti ale pochopili, jak velký je vliv změn na hospodářství. Podobné snahy politiků o vliv na tvorbu standardů jsou, jak v EU, tak v USA.

3.4 Účetnictví podle českých účetních předpisů

V České republice je regulace účetnictví, stejně jako v řadě dalších zemích kontinentální Evropy, založena především na regulaci běžného účtování a následně na definici obsahu účetní závěrky. I v České Republice je však patrná tendence postupně soustředit regulaci více na účetní závěrku.¹⁸

Účetnictví v České republice je předmětem těchto právních úprav:

- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů
- **Šesti základních vyhlášek ministerstva financí (500/2002 Sb. až 504/2002 Sb. a č. 410/2009 Sb.**
- **Několika souborů českých účetních standardů ministerstva financí** – seznam standardů je uveden v příloze.

¹⁷ European Commission. <http://ec.europa.eu/>. [online]. 1. 8. 2015 [cit. 2015-08-01]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/governance/committees/sarg/index_en.htm

¹⁸ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 275, ISBN 978-80-7357-544-1.

V zákoně o účetnictví jsou stanoveny všeobecné účetní zásady, účetní principy a účetní metody. Pokud jde o vyhlášky, každá z nich obsahuje vymezení položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jejich použití, metody konsolidované účetní závěrky atd.¹⁹

Podle zákona o účetnictví na vyhlášky navazuje od 1. ledna 2004 šest souborů českých účetních standardů. Tyto soubory standardů vznikly v závěru roku 2003 převedením několika předchozích opatření ministerstva financí ČR.²⁰

3.4.1 Účetní zásady dle českých účetních předpisů

V zákoně o účetnictví je definován rozsah a způsob vedení účetnictví²¹ a účetní jednotka. Tou se dle tohoto zákona rozumí:

- Právnícká osoba, která má sídlo na území České republiky
- Zahraniční právnícké osoby a zahraniční jednotky, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost dle zvláštních předpisů
- Organizační složky státu
- Fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku
- Ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli nebo se rozhodly vést účetnictví na základě svého rozhodnutí nebo jim to ukládá jiný právní předpis
- Fondy – svěřenecké, investiční, obhospodařované penzijní společnosti²²

Dále je v zákoně definováno, co je předmětem účetnictví. Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.²³ Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.

¹⁹ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 58 ISBN 978-80-247-4710-1

²⁰ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 59 ISBN 978-80-247-4710-1

²¹ § 1 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²² § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²³ § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Účetním obdobím se dle zákona rozumí nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem.²⁴ Za určitých podmínek může být účetní období delší než 12 měsíců.

V zákoně o účetnictví je stanoveno několik zásad, aby účetnictví poskytovalo relevantní informace pro všechny interní nebo externí uživatele výkazů účetní závěrky. Jde o tyto zásady:

- **Zásada přednosti obsahu před formou** – transakce mají být zobrazovány v souladu s jejich ekonomickou podstatou, v souladu s ekonomickými důsledky, které podniku přinesou.²⁵
- **Zásada konzistence a kontinuity účetních informací** – účetní informace by měly být srovnatelné v čase, aby mohly být kvalitním podkladem pro provedení analýz vývoje podniku. V případě změny metodiky by měl podnik vyčíslit vliv této změny.
- **Zásada historických cen** – podle této zásady jsou výchozí bázi ocenění náklady, které byly vynaloženy na pořízení prostředků, které bude podnik při své činnosti využívat. V poslední době je v některých oblastech dávaná přednost ocenění fair - value.
- **Zásada opatrnosti** – opatrností se rozumí takový přístup k odhadům prováděným v nejistých podmínkách, při kterých aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady nejsou podhodnoceny.
- **Okamžik uznání výnosů** – výnos je uznán až v okamžiku, kde je realizován. Realizací se rozumí, pokud podniku vznikne bezpodmínečný nárok na úhradu za prodané výkony.
- **Zásada přiřazování nákladů výnosům** – výsledek hospodaření je zjišťován jako rozdíl výnosů a nákladů. Výnosům je třeba přiřadit náklady, které byly na jejich dosažení vynaloženy
- **Zásada významnosti** – významné položky či informace jsou takové, jejichž vynechání by mohlo vést uživatele účetních informací k nesprávnému vyhodnocení finanční situace podniku.

²⁴ § 2 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁵ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 24 ISBN 978-80-7357-544-1.

- **Zásada rovnováhy nákladů a užitku** – v průběhu účetního období i při přípravě účetní závěrky by měly být zvažovány náklady na získání informací. Pokud by zjištění informace stálo neúměrné náklady, nemá smysl takovou informaci zjišťovat.²⁶
- **Zásada věrného a poctivého zobrazení** – účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz.²⁷

3.5 Uznání základních prvků účetní závěrky

V této kapitole budou popsány jednotlivé prvky účetní závěrky, a to jak podle principů IFRS tak podle Českých účetních předpisů.

3.5.1 Základní prvky účetní závěrky dle IFRS

Základní prvky účetní závěrky a jejich rozpoznání a uznávání jsou definovány v Koncepčním rámci. Jedná se o tyto prvky:

AKTIVA

Existence aktiva v podniku je výsledkem minulých činností a očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Budoucím ekonomickým prospěchem se rozumí potenciál přispět k toku peněžních prostředků nebo jejich ekvivalentů do podniku. Podnik většinou své aktiva používá k výrobě výrobků nebo k poskytování služeb, za které jsou zákazníci ochotni platit. Dalším kritériem pro uznání aktiva je to, zda je spolehlivě ocenitelné. Pokud nelze předpokládaný efekt (nárok, pohledávku) ocenit, třeba i spolehlivým odhadem, nemůže být uznán jako aktivum. Dle IFRS není pro určení existence aktiva podstatné vlastnické právo.²⁸

²⁶ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 24 ISBN 978-80-7357-544-1.

²⁷ § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁸ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 21 ISBN 978-80-7357-544-1

ZÁVAZKY

Závazek může být v rozvaze uznán tehdy, je-li vysoce pravděpodobné, že jeho vypořádání vyvolá odliv ekonomického prospěchu a vznikl na základě minulých skutečností. Druhou podmínkou, stejně jako u aktiv, je, že můžeme tento efekt spolehlivě ocenit. Vypořádání závazku může nastat různými způsoby, a to peněžní úhradou, převodem jiných aktiv, poskytnutím služeb atd.²⁹

VLASTNÍ KAPITÁL

Vlastní kapitál je definován jako zbytkový podíl na aktivech po odečtení všech jeho závazků. Z hlediska vlastníků představuje hodnotové vyjádření jejich práv. Pokud dochází k přeceňování aktiv a závazků, mění se i výše vlastního kapitálu. Součástí vlastního kapitálu je hospodářský výsledek dosažený za běžné období, vyčíslený jako rozdíl výnosů a nákladů.³⁰

VÝNOSY

Obecně lze říct, že výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu podniku, k němuž došlo za účetní období.³¹ V současné době jsou výnosy uznávány podle standardu IAS 18. Nový standard IFRS 15 bude závazný od 1. ledna 2018, je ale možné jej uplatnit i dříve. Nový standard bude popsán v samostatné kapitole.

NÁKLADY

Náklady jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu podniku, ke kterému došlo za účetní období.³²

²⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 21 ISBN 978-80-7357-544-1

³⁰ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 21 ISBN 978-80-7357-544-1

³¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 23 ISBN 978-80-7357-544-1

³² tamtéž

3.5.2 Prvky účetní závěrky dle Českých účetních předpisů

Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha. V příloze jsou vysvětleny a doplněny informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisků a ztrát. Účetní závěrka může obsahovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.³³

Česká účetní legislativa ale nezná pojem uznávání resp. rozpoznání prvků účetní závěrky, tedy nezná podmínky, za kterých je možné uznat aktivum, závazek atd., jak je popsáno v části věnované IFRS. Rozpoznání je pojem užíván často v IFRS. České účetní předpisy jasně předepisují účtování jednotlivých položek aktiv a pasiv. Naproti tomu IFRS metody účtování neuvádí, ale jsou zde popsány podmínky, za jakých se položky uznávají, oceňují a jak se vykazují.

3.6 Oceňování dle IFRS

Oceňování je jedním ze základních metodických prvků, které zásadně ovlivňují vypovídací schopnost účetní závěrky. Účetnictví je systém, který pracuje s hodnotovými informacemi, proto je důležité je adekvátně ocenit. Specifika tohoto problému se odvíjejí od momentu, kdy oceňování provádíme. Klíčovými momenty, kdy dochází k oceňování, jsou:

- Při nabytí aktiva nebo závazku
- V průběhu jejich držení
- Při pozbytí

Koncepční rámec definuje bázi ocenění pro sestavení účetní závěrky:

1. **Historické náklady** – ocenění historickými náklady vychází ze skutečně vynaložených nákladů na pořízení aktiv. V případě bezúplatného pořízení aktiv jde o odhadovanou částku, kterou by musel podnik vynaložit na pořízení v daném čase. Závazky se oceňují v částce, kterou bude nutné vynaložit na jejich vyrovnání.

³³ § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

2. **Běžná cena** – je ji možné označit i jako reprodukční cenu. Jde o cenu, kterou by musela firma nebo společnost zaplatit za stejné nebo obdobné aktivum, kdyby ho pořizovala k datu ocenění. Závazky se oceňují v nediskontované částce, kterou by bylo nutné vynaložit na jejich vypořádání k datu ocenění.
3. **Realizovatelná hodnota** – oceňuje aktiva hodnotou, kterou by bylo možné získat jejich prodejem. Závazky se oceňují nediskontované, tedy ve vypořádacích hodnotách.
4. **Současná hodnota** – aktiva jsou oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních přítoků a závazky v současné diskontované hodnotě peněžních odtoků.³⁴
5. **Fair value** – tomuto druhu ocenění je věnován standard IFRS 13. V něm je definována jako cena, kterou je možné obdržet při prodeji aktiva nebo, kterou je nutné uhradit při převodu závazku u řádné transakce mezi účastníky trhu k datu ocenění. Předpokládá se, že účastníci trhu konají ve svém nejlepším ekonomickém zájmu.³⁵ Jedná se o odhadovanou cenu a v definici není stanoveno, jestli se jedná o realizovatelnou cenu nebo běžnou cenu. Při zjištění fair value je preferovaná cena aktivního trhu, pokud takový trh existuje.

3.6.1 Oceňování při nabytí aktiva nebo závazků

Aktiva mohou být pořizována nákupem, směnou, vlastní výrobou nebo bezúplatně. V případě nákupu aktiv se nejčastěji vychází z ocenění pořizovací cenou. Jde o cenu aktiva navýšenou o vedlejší náklady související s pořízením, např. doprava. Výhodou je průkaznost částky, vynaložené na danou transakci. Tato částka je v standardech označována termínem *costs*. Problematika ocenění pořizovacími náklady je rozebrána v standardech IAS 2 – Zásoby, IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Aktiva vyrobená vlastní činností jsou oceňována vlastními výrobními náklady. Vazba k tržnímu ocenění je již zprostředkována a váže se k pořizovacím cenám aktiv, které byly

³⁴ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 25 ISBN 978-80-7357-544-1

³⁵ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 277 ISBN 978-80-247-4710-1

při výrobě spotřebované. Problémem při oceňování může být i alokace nepřímých nákladů. Obecně lze ve standardech užívaná východiska pro alokaci vedlejších nákladů vyráběných aktiv shrnout následovně:

- Výrobní režie – do hodnoty aktiv můžou být zahrnuty jen účelně vynaložené náklady.
- Správní režie – ta je do výrobních nákladů zahrnuta pouze výjimečně, pokud účetní jednotka prokáže účelovou vazbu konkrétní položky správní režie s pořízením aktiva.
- Odbytová režie – nesmí být do hodnoty vyráběných aktiv promítnutá v žádném případě.³⁶

Aktiva bezúplatně získaná jsou oceňována na základě odhadu tržní ceny ke dni pořízení. Obtížnost ocenění je závislá na druhu aktiva, jestli je běžně obchodováno nebo nikoliv. Je nutné konstatovat, že odhad ceny je nejméně průkaznou metodou.

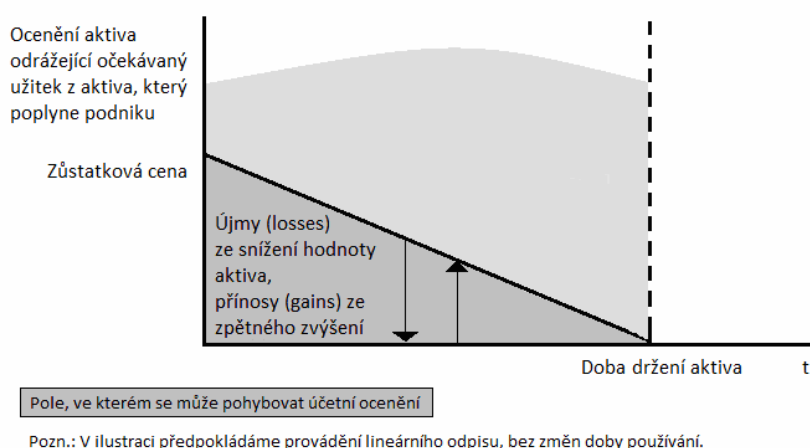
3.6.2 Oceňování v průběhu držení aktiv

K oceňování aktiv v průběhu jejich držení dochází nejčastěji z důvodu vykazování v účetní závěrce. Kvalita ocenění je klíčovou úlohou, proto by účetní závěrka měla poskytovat věrný a pravdivý obraz o finanční a majetkové struktuře podniku. V současnosti se nejčastěji užívají dvě koncepce, a to ocenění na bázi historických cen a ocenění ve fair value. Ocenění na bázi historických cen je spojeno s výší nákladů vynaložených na pořízení aktiva. Jednoznačnou výhodou tohoto typu ocenění je jeho vysoká průkaznost a eliminace subjektivních vlivů v oceňování. Nevýhodou je silná vazba na minulost. Model historických cen vychází z ocenění v okamžiku pořízení. V některých případech dochází v průběhu času k podhodnocení aktiv v porovnání s jejich tržní hodnotou, a to zejména v důsledku inflace.

³⁶ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. s 31 ISBN 978-80-7357-544-1

Historická cena je snižována v důsledku opotřebování aktiva nebo v důsledku snížení jeho hodnoty. Opotřebení aktiva je vyjádřeno odpisy.

Model historických cen u odpisovaných aktiv užívaný v IAS 16 a IAS 38
(pozn.: oba standardy však umožňují i fair value model)



Obrázek 1: Snížení hodnoty odpisovaného aktiva v rámci modelu historických cen³⁷

Ocenění aktiva by mělo odrážet užitky, které můžou být očekávány. Pokud dojde k situaci, že očekávané užitky v budoucnu budou nižší než účetní ocenění, je nutné ho snížit, a to v souladu se zásadou opatrnosti. Snížení historické ceny je promítáno do nákladů. Pokud by nastala situace, že dojde k opětovnému zvýšení očekávaných užitků, bude aktivum přeceněno na vyšší hodnotu, ne však hodnotu přesahující původní pořizovací náklady.³⁸

3.6.3 Oceňování při pozbytí

Aktiva jsou při pozbytí, ať už se jedná o prodej, darování, či likvidaci, oceňována ve výši účetní hodnoty.

U dlouhodobých aktiv se vede analytická evidence v členění jednotlivých aktiv. Aktuální účetní hodnota je zůstatková hodnota daného aktiva v daném čase. Při prodeji aktiva se

³⁷ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. s 37 ISBN 978-80-7357-544-1

³⁸ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. s 36 ISBN 978-80-7357-544-1

výsledek dle IFRS vykazuje kompenzovaně, tedy jako výsledný zisk či ztráta z prodeje dlouhodobých aktiv.³⁹

U oběžných aktiv je oceňování na základě individuálních pořizovacích cen poměrně složité, protože se třeba u zásob nebo materiálu může nacházet jeden druh aktiva, pořízeného v různých pořizovacích cenách v průběhu času. Pro ocenění jsou využívány tzv. oceňovací techniky. Jako příklad lze uvést zásoby, které mohou být při pozbytí oceňovány:

- průměrnou cenou – jedná se o vážený aritmetický průměr pořizovacích cen
- FIFO – „First in first out“ tzn., jako první jsou spotřebovávány zásoby nejstarší
- LIFO – „Last in first out“ – tedy první jsou spotřebovávány zásoby nejmladší

Použití metody LIFO je českými účetními předpisy zakázáno, a to ze dvou důvodů. LIFO vede, při stoupajících cenách, ke snížení hospodářského výsledku, a tedy i k nižší výměře daní. Druhým důvodem je negativní dopad na ocenění zásob v rozvaze, kdy je k ocenění používáno zastaralých cen z důvodu, že si podniky drží tzv. pojistnou zásobu, aby zajistily plynulý chod podniku.⁴⁰

3.6.4 Oceňování ve fair value

Jak již bylo zmíněno, fair value odráží aktuální úroveň cenové hladiny na relevantním trhu. Tato koncepce umožňuje snížení hodnoty aktiva, stejně jako je tomu u koncepce historických cen, ale umožňuje také zvyšování hodnoty aktiva a vykázání zisku, plynoucího z tohoto zhodnocení. Model fair value je v řadě standardů užíván jako alternativa k modelu historických cen, nebo jako preferovaná metoda.

Mezi standardy, ve kterých je metoda fair value nabízena jako alternativu k modelu historických cen, patří: IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva. Přecenění by mělo být prováděno s takovou pravidelností, aby se účetní hodnota významně nelišila od fair value k rozvahovému dni. Fair value u pozemků a budov je obvykle jejich

³⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 24 ISBN 978-80-7357-544-1. s 226

⁴⁰ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 24 ISBN 978-80-7357-544-1. s 227

tržní hodnota.⁴¹ Standard, ve kterém je fair value preferovaná, je IAS 40 – Investice do nemovitostí. Investiční nemovitost se prvotně ocení ve výši pořizovacích nákladů, do kterých se zahrnou i vedlejší náklady související s pořízením. Pro následné ocenění k rozvahovému dni existují dvě možnosti, a to koncepce historických cen a fair value. Pokud účetní jednotka oceňuje ve fair value, zisky a ztráty plynoucí z přecenění se zahrnují do výsledku hospodaření v daném období.⁴²

Další skupinou standardů jsou standardy, které fair value preferují nebo vyžadují již v momentě rozpoznání aktiva. Jsou to standardy IAS 39 – Finanční nástroje a IAS 41 – Zemědělství a IAS 11 – Stavební smlouvy. Důležitou odlišností IAS 41 je, že je v něm vyžadováno oceňování biologických aktiv a sklizených produktů ve fair value, snížené o odhadnuté náklady prodeje. Jsou to náklady spojené s uvedením aktiva na trh - platby zprostředkovatelům, obchodníkům, komoditním burzám, odvody daní a cel.⁴³

Rozdíl, který vznikl mezi stávající účetní hodnotou a hodnotou přecenění na fair value, je možné vypořádat dvěma způsoby, a to rozvahově nebo výsledkově. Rozvahová, neboli kapitálová cesta, vede přes vytvoření fondu z přecenění, výsledková cesta ovlivňuje výsledek hospodaření. Způsob určují jednotlivé standardy, které s koncepcí fair value pracují.⁴⁴

3.7 Oceňování prvků účetní závěrky dle Českých účetních předpisů

Oceňování dle Českých účetních předpisů se provádí na základě zákona o účetnictví 563/1991 Sb. a vyhlášky 500/2002 Sb. Podle §2 zákona k ocenění dochází:

- K okamžiku uskutečnění účetního případu

⁴¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 38 ISBN 978-80-7357-544-1

⁴² JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 229 ISBN 978-80-247-4710-1

⁴³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 39 ISBN 978-80-7357-544-1

⁴⁴ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 41 ISBN 978-80-7357-544-1

- Ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje

Způsoby, kterými se oceňují prvky účetní závěrky k okamžiku uskutečnění účetního případu, jsou následovné:

- hmotný majetek, kromě zásob vytvořených vlastní činností, pořizovacími cenami
- hmotný majetek, kromě zásob vytvořených vlastní činností, vlastními náklady
- zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností, pořizovacími cenami
- zásoby vytvořené vlastní činností, vlastními náklady
- peněžní prostředky a ceniny, jejich jmenovitou hodnotou
- podíly, cenné papíry a deriváty, pořizovacími cenami
- pohledávky při vzniku, jejich jmenovitou hodnotou, při nabití, pořizovací cenou, závazky, jmenovitou hodnotou
- nehmotný majetek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, pořizovací cenou
- nehmotný majetek vytvořený vlastní činností vlastními náklady
- příchovky zvířat vlastními náklady
- kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní povahy a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací hodnota, ve výši 1,- Kč
- majetek v případě bezúplatného nabytí nebo majetek vytvořený vlastní činností, kdy není možné zjistit náklady vlastní činnosti, reprodukční pořizovací cenou⁴⁵

Podle §27 se z jednotlivých složek majetku a závazků k okamžiku ocenění, oceňuje reálnou hodnotou:

- cenné papíry
- deriváty
- finanční umístění
- majetek a závazky, v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování

⁴⁵ § 25 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

f) u vybraných účetních jednotek majetek, určený k prodeji, s výjimkou zásob⁴⁶

Pod pojmem reálná hodnota se rozumí tržní hodnota nebo ocenění kvalifikovaným odhadem nebo soudním znalcem.

Pořizovací cenou je cena, za kterou byl majetek pořízen a také vedlejší náklady pořízení jako doprava apod.

Reprodukční pořizovací cenou je cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Vlastními náklady se rozumí náklady vlastní činností přímé. U zásob i u majetku může být alokována i část nepřímých nákladů, a to dle podmínek zákona nebo jiných zvláštních předpisů.⁴⁷

3.8 Vykazování prvků účetní závěrky podle IFRS

Obecné požadavky na sestavení účetní závěrky jsou obsaženy v standardu IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. V IFRS není stanoven žádný přesný formát, v jakém by měla být účetní závěrka sestavena. Ve standard IAS 1 je uvedena základna pro prezentaci obecné účetní závěrky a pomáhá tak zajistit srovnatelnost účetních závěrek se závěrkami stejné účetní jednotky za předchozí období i s účetními závěrkami jiných účetních jednotek. Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky interním nebo externím uživatelům.⁴⁸ Součástí účetní závěrky je:

- výkaz o finanční pozici ke konci období
- výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za období
- výkaz změn vlastního kapitálu za období
- výkaz o peněžních tocích za období
- srovnávací informace

⁴⁶ § 27 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁷ § 25 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁸ *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-239-5721-X. s 609

- výkaz o finanční pozici k počátku předchozího období – pokud jednotka aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky⁴⁹

3.8.1 Výkaz o finanční pozici

Jiné pojmenování tohoto výkazu je „rozvaha“. Pro rozvahu platí bilanční princip a zachycuje majetek na straně aktiv a zdroje jeho krytí na straně pasiv. Ve standardu IAS 1 v odstavci 68 jsou vyjmenovány jednotlivé položky, které mají být součástí výkazu, v odstavci 68A jsou uvedeny součtové položky. Příklad, jak je možné dle standardu sestavit výkaz o finanční pozici je následovný:

Skupina podniků XYZ..... Rozvaha k 31.12.02					
Aktiva	02	01	Vlastní kapitál a závazky	02	01
Dlouhodobá aktiva			Vlastní kapitál		
Pozemky, budovy a zařízení			Vlastní kapitál příslušný vlastníkům mateřského podniku		
Goodwill			Základní kapitál		
Ostatní nehmotná aktiva			Rezervní fondy		
Investice v přidružených podnicích			Nerozdělené zisky		
Realizovatelná finanční aktiva			Menšinový podíl		
Dlouhodobá aktiva celkem			Vlastní kapitál celkem		
Krátkodobá aktiva			Dlouhodobé závazky		
Zásoby			Dlouhodobé půjčky		
Obchodní pohledávky			Odložená daň		
Ostatní krátkodobá aktiva			Dlouhodobé rezervy		
Peníze a peněžní ekvivalenty			Dlouhodobé závazky celkem		
Krátkodobá aktiva celkem			Krátkodobé závazky		
			Obchodní a jiné závazky		
			Krátkodobé půjčky		
			Krátkodobá část dlouhodobých půjček		
			Splatné daně		
			Krátkodobé rezervy		
			Krátkodobé závazky celkem		
			Závazky celkem		
Aktiva celkem			Vlastní kapitál a závazky celkem		

Pozn. sloupec 02 obsahuje hodnoty běžného období, sloupec 01 hodnoty období minulého.

Obrázek 2: Příklad struktury rozvahy dle standardu IAS 1⁵⁰

⁴⁹ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 79 ISBN 978-80-247-4710-1

⁵⁰ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. s. 79 ISBN 978-80-7357-544-1

Je nutné se zde zmínit o tzv. zásadě kompenzace. Aktiva a závazky se v rozvaze vykazují nekompensovaně. Vykazuje se čistá hodnota aktiv, pasiv, nákladů i výnosů bez tzv. offsetů neboli zápočtů. Vykázání v čisté hodnotě dovoluje uživatelům líp pochopit finanční pozici účetní jednotky.⁵¹

3.8.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

V tento výkazu je uživatelům účetní závěrky prezentovaná informace o výkonnosti účetní jednotky. Po změnách z roku 2007 standard vyžaduje oddělení transakcí, které ovlivňují výkonnost od transakcí s vlastníky.⁵²

Úplný výsledek hospodaření zahrnuje:

- Všechny náklady a výnosy ovlivňující v daném účetním období výšku zisku nebo ztráty - výsledovka
- Ostatní změny vlastního kapitálu, do kterých se ale nepočítají transakce s vlastníky – ostatní úplný výsledek

Stejně jako u rozvahy, ani tady není v standardu definována přesná struktura výkazu. Jako příklad je uveden obrázek, obsahující minimálně požadované informace podle standardu.

⁵¹ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 82 ISBN 978-80-247-4710-1

⁵² DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz. vyd. s 71* ISBN 978-80-7357-544-1

Minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření	
Výnosy (revenue – upraveno v IAS 18)	Transakce ovlivňující hospodářský výsledek (možno vykázat samostatně ve výledovce jako v samostatném výkazu)
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Daňové náklady	
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění	
Zisky (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	
Zisk nebo ztráta	Ostatní výsledky hospodaření
Jednotlivé složky „ostatního výsledku hospodaření“ (other comprehensive income)	
Podíly na „ostatních výsledcích hospodaření“ přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Úplný výsledek hospodaření (total comprehensive income)	
Zisky/ztráty: • připadající na menšinový podíl • připadající vlastníkům mateřské společnosti	
Úplný výsledek hospodaření (total comprehensive income): • připadající na menšinový podíl • připadající vlastníkům mateřské společnosti	
	Alokace zisku/ztráty vlastníkům
	Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům

Účetní jednotka podle konkrétních potřeb doplní do výkazu další položky, jsou-li významné.

Obrázek 3: minimální struktura výkazu úplného výsledku hospodaření⁵³

Výsledovka může být prezentována samostatně nebo jako součást úplného výsledku hospodaření. Výsledovka může být sestavena v druhovém nebo účelovém členění.

V druhovém členění je dán důraz na to, co bylo spotřebováno. Toto členění je jednodušší, nevyžaduje alokaci nákladů na jednotlivé činnosti prováděné v účetní jednotce.

Účelové členění zdůrazňuje účel, za jakým byl náklad vynaložen. Při tomto členění musí účetní jednotka odděleně vykázet náklady prodeje, distribuční a administrativní, za prodané zboží či služby. Alokace nákladů na jednotlivé činnosti může být někdy složitá, podle standardu ale poskytuje relevantnější informace.⁵⁴

⁵³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. s 277 ISBN 978-80-7357-544-1

⁵⁴ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. s 280 ISBN 978-80-7357-544-1

3.8.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Tento výkaz je další z výkazů, který musí účetní jednotka prezentovat. V tomto výkaze jsou následující položky:

- Celkový úplný výsledek za období
- Pro jednotlivé složky vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úpravy podle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
- Pro každou složku vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období znázorňující změny ve:
 - Výsledku
 - Ostatního úplného výsledku
 - Operace s vlastníky jednajícími v rámci své vlastní pravomoci, změny vlastnictví v dceřiných jednotkách⁵⁵

V odstavci 101 standardu IAS 1 je zmíněná forma, kterou je tento výkaz možné sestavit. Je zde nabízena možnost uspořádání výkazu ve sloupcovém formátu, kde jsou srovnávány počáteční a konečné zůstatky jednotlivých prvků vlastního kapitálu.

3.8.4 Výkaz o peněžních tocích

Tento výkaz má uživatelům poskytovat informace o schopnosti účetní jednotky generovat peníze. Ve standardu IAS 1 je stanovena povinnost tento výkaz sestavit, blíže je ale definován ve standardu IAS 7 – Výkaz peněžních toků.

Ve standardu IAS 7 je požadavek na vykazování peněžních toků v následující struktuře:

- **Hlavní činnost** – hlavní výdělečná činnost jednotky
- **Investiční činnost** – nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv

⁵⁵ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 85 ISBN 978-80-247-4710-1

- **Financování** – činnosti, mající vliv na skladbu vlastního kapitálu a dluhů⁵⁶

Podle standardu jsou přípustné obě metody výpočtu, jak přímá, tak nepřímá.

3.8.5 Komentář

V komentáři se zveřejňují informace, které doplňují zmíněné výkazy. Obsahuje detailnější rozbor některých informací, zveřejněných v těchto výkazech. Ve standardu IAS 1 jsou stanovy jako nutné tyto informace:

- o základně zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech
- vyžadované ve standardech a které nejsou obsaženy v jiných částech účetní závěrky
- relevantní pro pochopení ostatních výkazů a nejsou v jiných částech obsaženy⁵⁷

3.9 Účetní závěrka podle Českých účetních předpisů

Obsah účetní závěrky je popsán ve třetí části zákona 563/1991 Sb. V §1 zákona je uvedeno, že účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

- rozvaha
- výkaz zisků a ztrát
- příloha

V zákoně není uložena povinnost, povinnost, ale je dána možnost zveřejnit přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu. Povinně tyto výkazy sestavuje akciová společnost, pokud splní alespoň jedno ze tří kritérií:

1. aktiva celkem víc než **40 000 000,- Kč**
2. roční úhrn čistého obratu víc než **80 000 000,- Kč**

⁵⁶ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 90 ISBN 978-80-247-4710-1

⁵⁷ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. s. 85 ISBN 978-80-247-4710-1

3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období, vyšší než 50⁵⁸

V zákoně je stanoveno, co musí účetní závěrka obsahovat. Jsou to tyto informace:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky, sídlo a místo podnikání
- právní formu účetní jednotky
- předmět podnikání nebo účel, za jakým byla zřízena
- rozvahový den nebo jiný okamžik, ke kterému se závěrka sestavuje⁵⁹

Zákon uvádí dvě možnosti sestavení účetní závěrky, a to v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavovat účetní jednotky, které nejsou povinny mít ji ověřenou auditorem. V plném rozsahu všechny ostatní účetní jednotky. Definice zjednodušeného tvaru rozvahy i výkazu zisků a ztrát je v §4 odstavce 8 a 9 vyhlášky 500/2002 Sb. Příklady zjednodušeného tvaru výkazů jsou součástí přílohy k této práci, rovněž jako i výkazy v plném rozsahu.

Rozvaha

Jsou v ní uvedeny položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, uspořádaných dle vyhlášky 500/2002 Sb. V hlavě II, v §5 až §19 jsou přesně vymezené a definované prvky, které se vykazují v rozvaze.

Výkaz zisků a ztrát

Ve vyhlášce jsou stanoveny jednotlivé položky, které mají být vykázány a přesně je definuje v §20 až §38. Příloha č. 2 k vyhlášce uvádí i formu, v jaké má být výkaz sestaven. Vyhláška dává možnost sestavení výkazu v této formě nebo v podrobnějším členění.

Příloha

Je povinnou součástí účetní závěrky a sestavuje se popisným nebo tabulkovým způsobem. Náležitosti, které musí obsahovat, jsou definovány ve vyhlášce v §39 až §44.

⁵⁸ § 20 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁹ § 20 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

3.9. IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky

Standard IFRS 15 je nově schváleným standardem, který zcela nahrazuje standardy IAS 11 – Smlouvy o zhotovení a IAS 18 – Výnosy a také interpretace IFRIC 13 - Zákaznické věrnostní programy, IFRIC 15 - Smlouvy o výstavbě nemovitosti, IFRIC 18- Převody aktiv od zákazníků, SIC 31 - Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby. Standard je platný pro účetní období začínající od 1. ledna 2018, je ale povolena jeho dřívější aplikace.

Základním principem je, že výnosy jsou vykázány v okamžiku, kdy dojde k převodu zboží nebo služeb na zákazníka, a to v hodnotě, která zohledňuje protiplnění, které účetní jednotka očekává, jako nárok za zboží nebo služby.

Účetní jednotka rozpozná výnosy v souladu s následujícími principy:

1. Identifikace smluv se zákazníkem
2. Identifikace jednotlivých plnění plynoucích ze smluv
3. Určení ceny transakce
4. Alokace ceny transakce pro jednotlivá plnění
5. Vykázání výnosu v případě splnění povinnosti⁶⁰

Identifikace smluv se zákazníkem

V IFRS 15 v odstavci 10 je smlouva definována následovně. Smlouva je dohoda mezi dvěma nebo více stranami, která vytváří neodvolatelné práva a povinnosti. Účetní jednotka účtuje o smlouvě se zákazníkem pokud:

- se strany zavazují k příslušným povinnostem
- je možné identifikovat práva jednotlivých stran, týkající se zboží nebo služeb
- je možné identifikovat platební podmínky za zboží nebo služby, které jsou převáděny
- smlouva má obchodní charakter
- je pravděpodobné, že dojde k úhradě

⁶⁰ European Financial Reporting Advisory Group. [online]. 16. 11. 2015 [cit. 2015-11-16]. Dostupné z: http://www.efrag.org/Files/EFrag%20public%20letters/Revenue%20Recognition/IFRS_15.pdf

Identifikace jednotlivých plnění plynoucích ze smluv

Standard zavádí terminologii „*samostatná povinnost plnit*“. Účetní jednotka musí posoudit podmínky každé smlouvy, jestli je o přislíbeném zboží nebo službě nebo balíčku služeb možné účtovat samostatně, jako o samostatném plnění. Faktor, který odlišuje samostatnou povinnost plnit je odlišnost zboží služeb nebo balíčku služeb. Zboží nebo služby jsou odlišné tehdy, pokud přinášejí zákazníkovi užitek samostatně a dají se odlišit od jiných slibů, které jsou uvedeny ve smlouvě.⁶¹

Určení ceny transakce

Cena transakce představuje částku, kterou společnost očekává, že obdrží od zákazníka výměnou za převod zboží a služeb. Do ceny transakce se zahrnuje pouze to (včetně variabilních plnění), na co má společnost nárok na základě aktuálně uzavřené smlouvy. Cena transakce je snížena o částky, které jsou vybrány jménem třetí strany.⁶²

Ve standardu je identifikováno několik faktorů, které mohou ovlivnit cenu transakce:

- **Proměnlivá plnění** - společnost zahrnuje do ceny transakce pouze taková proměnlivá plnění, u kterých je vysoce pravděpodobné, že v budoucnu nedojde k jejich významnému rozpuštění. Termín vysoce pravděpodobné bychom mohli identifikovat pomocí US GAAP, které používají termín „*likely to occure*“, což odpovídá pravděpodobnosti 75-80%. Mezi proměnlivá plnění můžeme zařadit slevu, refundaci, rabat, pobídky, výkonnostní bonusy atd.
- **Významná složka financování** – je zde nutné zohlednění časové hodnoty peněz
- **Nepeněžní plnění** - všechna nepeněžní plnění musí být oceněna reálnou hodnotou při stanovení ceny transakce. Pro případy, kdy není možné spolehlivě odhadnout reálnou hodnotu, může být tato hodnota odhadnuta nepřímou, a to odvozením od samostatných prodejních cen zboží nebo služeb dodávaných zákazníkovi.⁶³

⁶¹ EY Česká republika. [online]. 16. 11. 2015 [cit. 2015-11-16]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)

⁶² Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic, a.s.

⁶³ IFRS 15 odst. 68

- **Úhrady poskytované zákazníkovi** – případy, kdy společnost zaplatí zákazníkovi hotově, poskytne dobropis, kupón nebo voucher, který zákazník může uplatnit proti povinnosti hradit za poskytnutá plnění.

Alokace ceny transakce

V případě smluv obsahujících více plnění, musí společnost alokovat celkovou cenu transakce na jednotlivá plnění, dle jejich samostatných prodejních cen. Samostatně prodejní cena je cena, za kterou společnost prodává zboží a služby separátně obdobným zákazníkům. Pokud není možné zjistit samostatně prodejní cenu, standard v odstavci 79 jsou definovány tři možnosti, jak je ji možné odhadnout.

- „*Adjusted market assessment approach*“ - odhad ceny, kterou by byl ochoten zákazník na trhu zaplatit za toto zboží nebo služby. Může zahrnovat odkaz na ceny konkurentů pro podobné výrobky nebo služby, ale je nutné, aby odrážely náklady a marži společnosti.⁶⁴
- „*Expected cost plus a margin approach*“ – společnost odhaduje předpokládané náklady, které zvýší o příslušnou marži.⁶⁵
- „*Residual approach*“ – získá se odečtením z celkové ceny transakce zjistitelných cen, ostatních povinností plnit.⁶⁶

Poté, co byla smlouva již uzavřena, může dojít ke změnám v ceně transakce, a to z různých důvodů (např. změny odhadu proměnlivých plnění). Pokud takovéto změny nastanou, tak musí být alokovány na jednotlivá plnění plynoucí ze smlouvy stejným způsobem, jako byla alokována cena transakce na počátku uzavření smlouvy. Změny cen transakce, které by se vztahovaly k již splněným plněním, jsou uznávány jako snížení či zvýšení výnosů okamžitě. Při změnách samostatných prodejních cen poté, co byla smlouva již uzavřena, se realokace ceny transakce již nevyžaduje.

⁶⁴ IFRS 15 odst. 79 (a)

⁶⁵ IFRS 15 odst. 79 (b)

⁶⁶ IFRS 15 odst. 79 (c)

Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

Povinnost plnit účetní jednotka splní tehdy, když dojde k převodu kontroly nad zbožím nebo službou na zákazníka. Toto splnění bývá většinou jednorázové, může ale probíhat nějakou dobu. To, jak budou vykazovány výnosy, závisí na způsobu převodu kontroly. Výnosy, vztahující se k povinnosti plnit, která byla splněna jednorázově, se vykážou v okamžiku převodu kontroly. V případě, že k plnění dochází průběžně, se výnosy budou vykazovat po dobu, kdy jednotka plní. Použije se metoda, která nejlíp odráží model tohoto plnění.⁶⁷

Mimo tohoto modelu účtování výnosů, standard upravuje i účtování nákladů. Jedná se o tzv. přírůstkové náklady na pořízení smlouvy, tedy takové náklady, které by nevznikly, kdyby účetní jednotka smlouvu neuzavřela. Taky jsou zde upraveny náklady, které přímo souvisí s plněním smlouvy. Jestliže účetní jednotka předpokládá, že se tyto náklady budou plněním kompenzovat, může je aktivovat, následně odepisovat a testovat na snížení hodnoty.⁶⁸

⁶⁷ EY Česká republika. [online]. 16. 11. 2015 [cit. 2015-11-16]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)

⁶⁸ EY Česká republika. [online]. 16. 11. 2015 [cit. 2015-11-16]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)

4. Vlastní práce

V této části práce jsou na praktických příkladech demonstrovány rozdíly v účtování podle Českých účetních předpisů a IFRS. Pozornost je nejvíc soustředěna na rozdíly ve vykazování výnosů, jako důležitého prvku účetní závěrky, s akcentem na uplatnění nového standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky. Všechny tři modelové příklady, které byli vybrány, jsou z prostředí telekomunikační společnosti. Specifikem tohoto prostředí je dotování zařízení, nebo služby nebo pronajímání zařízení, po dobu poskytování služby zdarma, nebo za symbolickou částku. Proto na tyto tři oblasti budou zaměřeny modelové příklady a jejich řešení podle českých účetních principů, v současnosti platného standardu IAS 18 a nového standardu IFRS 15.

4.1 Účtování výnosů – příklad o dotovaném zařízení

První příklad bude věnován problematice, kdy dochází k prodeji jak zařízení, tak služby, ale proto, že se zákazník zavazuje službu užívat v určitém časovém období, společnost poskytuje dotaci k prodávanému zboží.

Zadání modelového příkladu č. 1: Zákazník si objedná od společnosti službu a zaváže se smlouvou na 24 měsíců. Spolu se službou si objedná zařízení, které mu společnost prodá za cenu 240 000,- Kč, kterou zákazník zaplatí na začátku smluvního vztahu. Měsíční platba za poskytovanou službu je 40 000,- Kč. Kdyby bylo zařízení prodáváno samostatně, bez jakékoliv vazby na poskytovanou službu, byla by jeho cena 480 000,- Kč a rovněž kdyby byla služba poskytována samostatně, bez jakékoliv vazby na zařízení, byla by její cena 40 000,- Kč měsíčně.⁶⁹

ÚČETNÍ ŘEŠENÍ DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Ve standardu pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy je uvedeno, že výnosy v účtové skupině 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží se účtují na základě příslušných dokladů. Na základě zadání, účetní jednotka vystaví fakturu za prodej zboží v hodnotě 240 000,- Kč a

⁶⁹ Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic, a.s.

měsíčně bude vystavovat fakturu za poskytované služby v hodnotě 40 000,- Kč. Na základě vystavených faktur zaúčtuje na účet 604 – tržby za prodej zboží jednorázově 240 000,- Kč a na účet 602 – tržby z prodeje služeb měsíčně fakturu v hodnotě 40 000,- Kč. Ve výkazu zisků a ztrát vykáže v prvním roce tržby v hodnotě 720 000,- Kč (což je součet 240 000,- Kč za zboží a 480 000,- Kč za služby) a druhém roce v hodnotě 480 000,- Kč. Účtování na výnosových účtech bude následující:

MD	Výnosy z prodeje zboží	D
rok 1		240 000,-

MD	Výnosy z prodeje služeb	D
rok 1		12 x 40 000 = 480 000,-
rok 2		12 x 40 000 = 480 000,-

ÚČETNÍ ŘEŠENÍ VÝNOSŮ DLE IAS 18

Aby mohly být vykázány výnosy z prodeje zboží, v tomto případě se jedná o prodej zařízení, musí být splněny následující podmínky:

- Společnost přenesla podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím zboží na kupujícího
- Společnost si nezachovala žádnou manažerskou angažovanost a ani efektivně neovládá prodané zboží
- Je možné spolehlivě určit výši tržeb
- Ekonomické užítky vztahující se k prodeji plynou do společnosti
- Je možné spolehlivě určit náklady, vztahující se k dané transakci

Obdobné podmínky platí pro vykázání tržeb z prodeje služeb:

- Částka tržeb je spolehlivě určitelná
- Ekonomické užítky budou plynout do podniku

- Stupeň dokončení transakce je k datu rozvahy spolehlivě určitelný
- Jsou spolehlivě určitelné náklady na danou transakci⁷⁰

Účtování na výnosových účtech bude následující:

MD	Výnosy z prodeje zboží	D
rok 1		240 000,-

MD	Výnosy z prodeje služeb	D
rok 1		12 x 40 000 = 480 000,-
rok 2		12 x 40 000 = 480 000,-

ÚČETNÍ ŘEŠENÍ VÝNOSŮ DLE IFRS 15

Jako zdroj pro metodický popis účtování budou použita teoretická východiska, popsaná v kapitole 6. Ve zmíněné kapitole byl popsán pěti stupňový model, který je možné i v tomto případě použít, a to následovně:

- 1. Identifikace smluv se zákazníkem:** I když společnost dodává službu i zařízení, je nutné podle standardu nahlížet na zadaný příklad jako na jednu smlouvu, i kdyby formálně byly uzavřeny smlouvy dvě, a to zvlášť na zařízení a zvlášť na poskytování služby.
- 2. Identifikace jednotlivých plnění plynoucích ze smlouvy:** Společnost musí identifikovat jednotlivá plnění, která vyplývají z uzavřené smlouvy. V zadaném příkladu je možné nalézt dvě možná plnění, a to služba a zařízení. Obě je možné poskytnout samostatně, nejsou na sobě závislé.
- 3. Určení ceny transakce:** Ve smlouvě se zákazník zavázal k používání dané služby po dobu 24 měsíců a cena za měsíc je 40 000,- Kč. Společnost tedy může očekávat, že od zákazníka obdrží 960 000,- Kč. Zároveň společnost prodala zařízení za cenu 240 000,-

⁷⁰ *Komunitní portál účetních expertů* [online]. [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34348v43841-vynosy-podle-ifrs-praktikum/>

Kč. Celkově tedy předpokládá, že od zákazníka obdrží 1 200 000,- Kč. Tato suma činí cenu transakce.

- 4. Alokace ceny transakce:** Smlouva z příkladu obsahuje více plnění, je tedy nutné alokovat celkovou cenu transakce na jednotlivá plnění. To se uskuteční na základě tzv. samostatně prodejních cen jednotlivých plnění. Samostatně prodejní cena služby je 960 000,- Kč a zařízení 480 000,- Kč. Alokaci celkové ceny transakce na jednotlivá plnění znázorňuje následující tabulka:

V Kč	Celková cena transakce					Alokační koeficient	Alokovaná cena	
	Jednorázová platba	Měsíční platba	Trvání smlouvy	Celkem	Celkem		Měsíčně	Celkem
Služba		40 000	24	960 000	960 000	0,83	33 333	800 000
Zařízení	240 000	0	0	240 000	480 000	0,83		400 000
Celkem	-	-	-	1 200 000	1 440 000	-	-	1 200 000

Tabulka 1: Alokace samostatně prodejních cen jednotlivých povinností plnit

V tabulce je vypočten tzv. alokační koeficient, který je podílem celkové ceny transakce a součtu samostatně prodejních cen jednotlivých plnění. Tímto koeficientem je pak určena alokovaná reálná cena samostatného plnění. Alokovaná cena služby bude 800 000,- Kč a zařízení 400 000,- Kč. Dochází tedy k realokaci části výnosů za prodej služby na druhou samostatnou povinnost plnit, a to na zařízení.

- 5. Vykázání výnosů:** Na základě provedené alokace mezi jednotlivá plnění vznikne tzv. „contract asset“, tedy aktivum související se smlouvou. To se v rozvaze vykáže v hodnotě 160 000,- Kč a je to rozdíl mezi alokovanou cenou a cenou uvedenou ve smlouvě. Do výnosů se jednorázově vykáže 400 000,- Kč za prodej zařízení a následně měsíčně 33 333,- Kč za poskytnuté služby. Aktivum související se smlouvou je postupně „rozpuštěno“ snížením výnosů z poskytovaných služeb. Tím je uskutečněna realokace

výnosů mezi jednotlivými plněními vyplývajícími ze smlouvy. Schématické účtování by bylo následující:

MD	Výnosy z prodeje zboží	D
Rok 1	240 000,-	
Rok 1	160 000,-	

MD	Výnosy z prodeje služeb	D
Rok 1		400 000,-
Rok 2		400 000,-

MD	Contract Assets	D
160 000,-	80 000,-	Rok 1
	80 000,-	Rok 2

4.2 Účtování výnosů – příklad o dotované službě

Na rozdíl od prvního modelového příkladu, v tom dalším bude pozornost zaměřena na skutečnost, která vzniká v případě, že si zákazník objedná zboží, to bude využívat spolu se službou, ale z ceny služby zákazník obdrží slevu. Dochází tedy k dotování služby ze strany společnosti.

Zadání modelového příkladu č. 2: Zákazník si objedná od společnosti službu a zaváže se smlouvou na 24 měsíců. Spolu se službou si objedná zařízení, které mu společnost fakturuje na začátku smluvního vztahu v hodnotě 480 000,- Kč. Měsíční platba za poskytovanou službu je 30 000,- Kč. Kdyby bylo zařízení prodáváno samostatně, bez jakékoliv vazby na poskytovanou službu, byla by jeho cena 480 000,- Kč a rovněž, kdyby byla služba poskytována samostatně, bez jakékoliv vazby na zařízení, byla by její cena 40 000,- Kč měsíčně.⁷¹

⁷¹ Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic, a.s.

ÚČETNÍ ŘEŠENÍ DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Podobně, jako tomu bylo v předchozím příkladu, bude společnost postupovat i nyní. Na účtu 604 – Tržby z prodeje zboží společnost zaúčtuje výnos v hodnotě 480 000,- Kč na základě faktury, vystavené na začátku smluvního vztahu. Společnost na základě uzavřené smlouvy vystaví měsíčně fakturu za poskytované služby. Tyto faktury budou účtovány na účtu 602 – Tržby z prodeje služeb, a to v hodnotě 30 000,- Kč měsíčně. Ve výkazu zisků a ztrát společnost v prvním roce vykáže zisk v hodnotě 840 000,- Kč a ve druhém roce v hodnotě 360 000,- Kč.

Účetní řešení na účtech výnosů bude následující:

MD	Výnosy z prodeje zboží	D
rok 1		480 000,-

MD	Výnosy z prodeje služeb	D
rok 1		12 x 30 000 = 360 000,-
rok 2		12 x 30 000 = 360 000,-

ÚČETNÍ ŘEŠENÍ DLE IAS 18

Společnost přenesla veškerá podstatná rizika a užitky plynoucí z vlastnictví zboží na kupujícího, nezachovala si žádnou manažerskou kontrolu ani angažovanost. Společnost vystavila za prodej zboží fakturu, je tedy možné spolehlivě určit výši tržeb a je možné spolehlivě určit náklady, vztahující se k této transakci. Ekonomické užitky budou plynout do společnosti. Na základě těchto předpokladů je možné rozeznat výnos z prodeje zboží, a to v hodnotě 480 000,- Kč.

Podobné předpoklady budou platit i při uznávání výnosu z prodeje služeb. Částka tržeb je spolehlivě určitelná a ekonomické přínosy budou plynout do podniku. Stupeň dokončení

transakce se dá určit a jsou vyčíslitelné náklady, spojené s transakcí. Protože byly dodrženy zmíněné předpoklady, byly uznány výnosy z prodeje služeb v hodnotě 30 000,- Kč měsíčně.

Schématické účtování bude následující:

MD	Výnosy z prodeje zboží	D
rok 1		480 000,-

MD	Výnosy z prodeje služeb	D
rok 1		$12 \times 30\,000 = 360\,000,-$
rok 2		$12 \times 30\,000 = 360\,000,-$

Na účtu pohledávek se zaúčtuje v roce 1 pohledávka vůči odběrateli za prodané zboží a následně za každou další vystavenou fakturu.

ÚČETNÍ ŘEŠENÍ DLE IFRS 15

Opět, jako v předchozím případě, je nutné použít pěti stupňový model.

- 1. Identifikace smluv se zákazníkem:** Rovněž jako v předchozím příkladu, identifikujeme i zde jednu smlouvu, na základě které je poskytována služba a prodané zařízení zákazníkovi. Jde o dvě plnění, ale jedinou smlouvu.
- 2. Identifikace jednotlivých plnění plynoucích ze smlouvy:** V rámci této smlouvy uzavřené se zákazníkem je možné identifikovat dvě různá plnění. Jedná se o prodej zařízení a poskytování služby po dobu 24 měsíců.
- 3. Určení ceny transakce:** Ve smlouvě se zákazník zavázal k používání dané služby po dobu 24 měsíců a cena za měsíc je 30 000,- Kč. Společnost tedy může očekávat, že od zákazníka obdrží 720 000,- Kč. Zároveň společnost prodala zařízení za cenu 480 000,-

Kč. Celkově tedy předpokládá, že od zákazníka obdrží 1 200 000,- Kč. Tato suma činí cenu transakce.

- 4. Alokace ceny transakce:** Při alokaci ceny transakce na jednotlivá plnění je třeba postupovat stejně jako v předchozím příkladu, a to na základě samostatných cen jednotlivých plnění. Samostatně prodejní cena služby je 960 000,- Kč, a zařízení 480 000,- Kč. Alokaci celkové ceny transakce na jednotlivá plnění znázorňuje následující tabulka:

V Kč	Celková cena transakce					Alokační koeficient	Alokovaná cena	
	Jednorázová platba	Měsíční platba	Trvání smlouvy	Celkem	Celkem		Měsíčně	Celkem
Služba		30 000	24	720 000	960 000	0,83	33 333	800 000
Zařízení	480 000	0	0	480 000	480 000	0,83		400 000
Celkem	-	-	-	1 200 000	1 440 000	-	-	1 200 000

Tabulka 2: Alokace samostatně prodejních cen jednotlivých povinností plnit

V tabulce je vypočten tzv. alokační koeficient, který je podílem celkové ceny transakce a součtu samostatně prodejních cen jednotlivých plnění. Vypočteným alokačním koeficientem alokujeme tzv. reálnou cenu jednotlivých plnění. Reálna hodnota samostatného plnění služba bude 800 000,- Kč zařízení 400 000,- Kč.

- 5. Vykázání výnosů:** Na základě provedené alokace mezi jednotlivá plnění vznikne tzv. „contract liability“, tedy pasívum související se smlouvou. To se v rozvaze vykáže v hodnotě 80 000,- Kč a je to rozdíl mezi alokovanou cenou jednotlivých plnění a cenou uvedenou ve smlouvě. Do výnosů se jednorázově vykáže 400 000,- Kč za prodej zařízení a následně měsíčně 33 333,- Kč za poskytnuté služby. Pasívum související se smlouvou je postupně „rozpuštěno“ navýšením výnosů z poskytovaných služeb. Tím je

uskutečněna realokace výnosů mezi jednotlivými plněními, vyplývajícími ze smlouvy. Schématické účtování by bylo následující:

MD	Výnosy z prodeje zboží	D
Rok 1	480 000,-	
Rok 1	-80 000,-	

MD	Výnosy z prodeje služeb	D
Rok 1	400 000,-	
Rok 2	400 000,-	

MD	Contract Liability	D
40 000,-	80 000,-	Rok 1
40 000,-		Rok 2

4.3 Účtování výnosů – příklad o prodeji služby s pronájmem zařízení zdarma

Na rozdíl od předchozích příkladů, v tom posledním nedochází k dotování žádného plnění ze strany společnosti. Nastává, ale další možnost, která se často vyskytuje v telekomunikačním prostředí, a to pronájem zařízení, nutného k využívání služby zdarma, nebo za symbolický poplatek.

Zadání modelového příkladu č. 3: Zákazník si objedná od společnosti službu a zaváže se smlouvou na 24 měsíců. Na začátku smluvního vztahu zákazník obdrží zařízení, které vrátí po skončení smlouvy o poskytování služeb. Zákazník podle smlouvy platí za poskytnutou službu měsíčně 40 000,- Kč. Kdyby bylo zařízení prodáno samostatně, bez jakékoliv vazby na poskytovanou službu, byla by jeho cena 200 000,- Kč. Samostatně prodejní cena služby je 40 000,- Kč měsíčně. Pronájem zařízení je klasifikováno jako operativní leasing.⁷²

ÚČETNÍ ŘEŠENÍ DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Na základě zadaného příkladu a při uplatnění Českých účetních předpisů budou faktury účtovány na účtu 602 – Tržby z prodeje služeb, a to v hodnotě 40 000,- Kč měsíčně. Ve

⁷² Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic, a.s.

výkazu zisků a ztrát společnost v prvním roce vykáže zisk v hodnotě 480 000,- Kč a ve druhém roce v hodnotě 480 000,- Kč. O poskytnutém zařízení se nebude účtovat nijak, protože se poskytuje bezplatně a po skončení smlouvy ho zákazník vrátí společnosti.

ÚČETNÍ ŘEŠENÍ DLE IAS 18

Podle standardu není možné rozeznat výnos z prodeje zařízení. Společnost si zachovala angažovanost, protože po skončení smluvního vztahu o poskytování služeb, bude zařízení vráceno. Co se týče poskytovaných služeb, uznáváme je podle standardu následovně:

MD	Výnosy z prodeje služeb	D
rok 1		12 x 40 000 = 480 000,-
rok 2		12 x 40 000 = 480 000,-

Na účtu pohledávek se zaúčtuje pohledávka vůči odběrateli za prodané služby za každou vystavenou fakturu.

ÚČETNÍ ŘEŠENÍ DLE IFRS 15

I v tomto případě je nutné použít pěti stupňový model.

- 1. Identifikace smluv se zákazníkem:** Se zákazníkem je uzavřena smlouva o poskytování služeb. Dále je zákazníkovi pronajaté zařízení. Zařízení mu je pronajato zdarma právě proto, že uzavřel smlouvu o poskytování služeb. Je zde identifikována jediná smlouva.
- 2. Identifikace jednotlivých plnění plynoucích ze smlouvy:** V rámci této smlouvy uzavřené se zákazníkem je možné identifikovat dvě různá plnění. Jedná se o pronájem zařízení a poskytování služby po dobu 24 měsíců.
- 3. Určení ceny transakce:** Ve smlouvě se zákazník zavázal k používání dané služby po dobu 24 měsíců a cena za měsíc je 40 000,- Kč. Společnost tedy bude očekávat, že od zákazníka obdrží 960 000,- Kč. To je celková hodnota transakce, zařízení je poskytováno zdarma.
- 4. Alokace ceny transakce:** Rovněž zde je pro alokaci na jednotlivá plnění nutné zohlednit samostatně prodejní ceny jednotlivých plnění. U služby je to 960 000,- Kč a u zařízení

200 000,- Kč – viz zadání příkladu. Alokačním koeficientem alokujeme cenu na jednotlivá plnění. Alokaci celkové ceny transakce je v tabulce:

V Kč	Celková cena transakce					Alokační koeficient	Alokovaná cena	
	Jednorázová platba	Měsíční platba	Trvání smlouvy	Celkem	Celkem		Měsíčně	Celkem
Služba		40 000	24	960 000	960 000	0,83	33 103	794 483
Pronájem zařízení	0	0	0	0	200 000	0,83	6 897	165 517
Celkem	-	-	-	960 000	1 160 000	-	-	960 000

Tabulka 3: Alokace samostatně prodejních cen jednotlivých povinností plnit

V tabulce je popsán výpočet alokačního koeficientu. I v tomto případě je to podíl celkové ceny transakce a součtu samostatně prodejních cen jednotlivých plnění. Tímto koeficientem je pak vynásobena samostatně prodejní cena jednotlivých plnění, čímž dochází k realokaci výnosů mezi těmito plněními.

- 5. Vykázání výnosů:** Na základě vypočtené alokace nevzniká ani aktivum, ani pasivum související se smlouvou. Jediné, k čemu dochází, je alokování ceny mezi jednotlivá plnění. Schematicky by účtování vypadalo následovně:

MD	Výnosy z pronájmu zařízení	D	MD	Výnosy z prodeje služeb	D
Rok 1	82 758,50,-		Rok 1	397 241,50,-	
Rok 1	82 758,50,-		Rok 2	397 241,50,-	

5. Zhodnocení výsledků

V této kapitole budou stručně zhodnoceny výsledky s případným dopadem do výnosů. Bylo prokázáno, že zavedením nového standardu IFRS 15, budou vznikat rozdíly v účtování a následném vykazování výnosů, s ohledem na použité standardy IFRS nebo české účetní předpisy. V následujícím textu jsou tyto rozdíly podrobněji analyzovány a popsány.

PŘÍKLAD O DOTOVANÉM ZAŘÍZENÍ

Podle českých účetních právních předpisů, konkrétně podle českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy, se na stranu „dal“ účtu účtuje na základě vystavených dokladů, faktur. Naproti tomu ve výše popsaném postupu dle IFRS 15 se předpokládá realokace cen jednotlivých plnění. Přehledně rozdíly při použití různých systémů v prvním příkladu znázorňuje následující tabulka:

		ČÚP/IAS 18	IFRS 15	Rozdíl
Výnosy účtované v prvním roce	Prodej zařízení	240 000	400 000	80 000
	Prodej služeb	480 000	400 000	
Výnosy účtované v druhém roce	Prodej služeb	480 000	400 000	-80 000

Tabulka 4: Porovnání systémů ČÚP vs. IFRS

Použitím standardu IFRS 15 účetní jednotka v zadaném příkladu vykáže v prvním roce o 80 000,- Kč vyšší výnosy, než kdyby účtovala podle Českých účetních předpisů.

PŘÍKLAD „DOTOVANÁ SLUŽBA“

Ve druhém příkladu účetní jednotka použitím standardu IFRS 15 vykáže v prvním roce o 40 000,- nižší výnosy, než kdyby účtovala podle Českých účetních předpisů. Přehledně rozdíl znázorňuje tabulka:

		ČÚP/IAS 18	IFRS 15	Rozdíl
Výnosy účtované v prvním roce	Prodej zařízení	480 000	400 000	-40 000
	Prodej služeb	360 000	400 000	
Výnosy účtované v druhém roce	Prodej služeb	360 000	400 000	40 000

Tabulka 5: Porovnání systémů ČÚP vs. IFRS

Použitím různých metod nevzniká rozdíl v celkové hodnotě transakcí. Vzniká ale časový rozdíl, kdy se výnosy rozeznají a vykážou.

PŘÍKLAD O PRODEJI SLUŽBY S PRONÁJMEM ZAŘÍZENÍ ZDARMA

Jak bylo popsáno při řešení posledního příkladu, v tomto případě nevzniká ani aktivum ani pasivum související se smlouvou. Nevzniká tedy ani časový posun ve vykazování výnosů. Jediný rozdíl, který vzniká, je alokace výnosů mezi jednotlivými plněními. Ten ale nebude mít vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky.

Z prezentovaných výsledků jasně vyplývá výrazný vliv, který má zavedení nového standardu na výsledek hospodaření účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku dle IFRS.

6. Závěr

Srovnatelné a důvěryhodné informace vyplývající z účetnictví jsou základem pro správné rozhodování. Proto, aby mohly být informace srovnatelné, je v posledních letech kladen stále větší důraz na harmonizaci účetních systémů, resp. účetních postupů. Mezinárodní účetní standardy jsou nástrojem, jak v oblasti finančního výkaznictví dosáhnout srovnatelnost informací. Česká republika se procesu harmonizace účastní prostřednictvím přebírání účetních direktiv Evropské unie do národní legislativy. V IFRS nejsou stanoveny žádné přesné účetní postupy nebo návody, jak účtovat na účtech. Jsou v nich ale definovány podmínky uznávání, oceňování a vykazování jednotlivých prvků účetní závěrky. V České republice je povinnost vést účetnictví podle českých účetních předpisů, ale stále více firem a podniků sestavuje účetní závěrku podle IFRS, protože jsou jejich cenné papíry registrovány na regulovaném trhu cenných papírů v některém členském státě Evropské unie a platí tak pro ně povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS. V práci jsou porovnány principy a metody IFRS a českých účetních předpisů v uznávání, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky. Rozdíl mezi systémy je poměrně značný. V českých účetních předpisech jsou pevné zásady pro formu a označování položek účetní závěrky. V IFRS je definován minimální rozsah položek jednotlivých výkazů, naproti tomu jsou kladeny náročnější požadavky na to, které informace mají být v účetní závěrce zmíněny. Problematika je ale natolik obšírná, že v rozsahu této práce není možné vysvětlit všechny rozdíly a odlišnosti. Proto byla dílčí pozornost věnována jedné z nejdůležitějších oblastí účetní závěrky, a to výnosům, s akcentem na nový standard IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky. Tento standard zavádí novou koncepci uznání a vykazování výnosů, a proto tady vzniká rozdíl mezi dosavadním účtováním výnosů podle standardu IAS 18 a samozřejmě i rozdíl v porovnání s českými účetními předpisy. Jak bylo prokázáno na konkrétních příkladech, dochází i k časovému posunu vykazování výnosů. To má vliv na výsledek hospodaření podniku a tím pádem je tato změna v konceptu uznávání a vykazování výnosů velmi významná.

Seznam použitých zdrojů

- [1] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. ISBN 978-80-247-4710-1
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. r. 2008, ISBN 978-80-7357-544-1
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 275, ISBN 978-80-7357-544-1.
- [4] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005. Praha: International Accounting Standards Board, 2005, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-239-5721-X. s 609
- [5] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [6] Vyhláška č. 500/2002 Sb., úplné znění vyhlášky
- [7] České účetní standardy pro podnikatele
- [8] Standard IFRS 15
- [9] IFRS – Conceptual Framework Exposure Draft and Comment letters. www.ifrs.org. [online]. 28. 7. 2015 [cit. 2015-07-28]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Exposure-Draft-and-Comment-letters.aspx>
- [10] Účetní-portál.cz [online]. [cit. 2016-02-29]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek-383-c.html>
- [11] European Financial Reporting Advisory Group. <http://www.efrag.org/>. [online]. 1. 8. 2015 [cit. 2015-08-01]. Dostupné z: <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx>
- [12] European Commission. <http://ec.europa.eu/>. [online]. 1. 8. 2015 [cit. 2015-08-01]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/governance/committees/sarg/index_en.htm
- [13] European Commission. <http://ec.europa.eu/>. [online]. 1. 8. 2015 [cit. 2015-08-01]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/governance/committees/sarg/index_en.htm

- [14] European Financial Reporting Advisory Group. [online]. 16. 11. 2015 [cit. 2015-11-16]. Dostupné z: http://www.efrag.org/Files/EFRAG%20public%20letters/Revenue%20Recognition/IFRS_15.pdf
- [15] EY Česká republika. [online]. 16. 11. 2015 [cit. 2015-11-16]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)
- [16] EY Česká republika. [online]. 16. 11. 2015 [cit. 2015-11-16]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)
- [17] EY Česká republika. [online]. 16. 11. 2015 [cit. 2015-11-16]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)
- [18] Komunitní portál účetních expertů [online]. [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34348v43841-vynosy-podle-ifs-praktikum/>

Přílohy

Příloha č. 1: Seznam standardů IAS/IFRS platných k 1. 1. 2016

- IFRS 1 – První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
- IFRS 2 – Platby akciemi
- IFRS 3 – Podnikové kombinace
- IFRS 4 – Pojistné smlouvy
- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
- IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
- IFRS 7 – Finanční nástroje: Zveřejňování
- IFRS 8 – Provozní segmenty
- IFRS 9 – Finanční nástroje
- IFRS 10 – Konsolidované účetní závěrky
- IFRS 11 – Společná uspořádání
- IFRS 12 – Zveřejnění podílů v jiných jednotkách
- IFRS 13 – Ocenění reálnou hodnotou
- IFRS 14 – Dočasný standard pro cenovou regulaci
- IAS 1 – Prezentace účetní závěrky
- IAS 2 – Zásoby
- IAS 7 – Výkaz peněžních toků
- IAS 8 – Účetní pravidla, změna v účetních odhadech a chyby
- IAS 10 – Události po rozvahovém dni
- IAS 11 – Stavební smlouvy
- IAS 12 – Daně ze zisku
- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
- IAS 17 – Leasingy
- IAS 18 – Výnosy
- IAS 19 – Zaměstnanecké požitky
- IAS 20 – Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
- IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn
- IAS 23 – Výpůjční náklady
- IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran
- IAS 26 – Penzijní plány
- IAS 27 – Konsolidovaná a separátní účetní závěrka
- IAS 28 – Investice do přidružených podniků
- IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
- IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích
- IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
- IAS 33 – Zisk na akcii
- IAS 34 – Mezitímní účetní závěrka
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
- IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

IAS 38 – Nehmotná aktiva

IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování

IAS 40 – Investice do nemovitostí

IAS 41 – Zemědělství

Příloha č. 2: Seznam Českých účetních standardů

- 001 Účty a zásady účtování na účtech
- 002 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 Odložená daň
- 004 Rezervy
- 005 Opravné položky
- 006 Kursové rozdíly
- 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 Operace s cennými papíry a podíly
- 009 Deriváty
- 011 Operace s obchodním závodem
- 012 Změny vlastního kapitálu
- 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 Dlouhodobý finanční majetek
- 015 Zásoby
- 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 Zúčtovací vztahy
- 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 Náklady a výnosy
- 020 Konsolidovaná účetní závěrka
- 021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
- 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023 Přehled o peněžních tocích

Seznam obrázků a tabulek

Obrázek 1: Snížení hodnoty odpisovaného aktiva v rámci modelu historických cen	22
Obrázek 2: Příklad struktury rozvahy dle standardu IAS 1	27
Obrázek 3: minimální struktura výkazu úplného výsledku hospodaření.....	29
Tabulka 1:Alokace samostatně prodejních cen jednotlivých povinností plnit.....	40
Tabulka 2:Alokace samostatně prodejních cen jednotlivých povinností plnit.....	44
Tabulka 3:Alokace samostatně prodejních cen jednotlivých povinností plnit.....	47
Tabulka 4:Porovnání systémů ČÚP vs. IFRS	48
Tabulka 5:Porovnání systémů ČÚP vs. IFRS	48