

ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA o.p.s.

Studijní program: N0413A050001 Ekonomika a management

Studijní obor/specializace: Specializace Finance v mezinárodním podnikání

Uznávání výnosů v pojetí mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 15 Diplomová práce

Jakub HUDRLÍK

Vedoucí práce: prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.



Škoda Auto Vysoká škola

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Zpracovatel: **Bc. Jakub Hudrlík**

Studijní program: Ekonomika a management

Specializace: Finance v mezinárodním podnikání

Název tématu: **Uznávání výnosů v pojetí mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 15**

Cíl: Cílem diplomové práce je analýza dopadů přechodu firem z mezinárodních účetních standardů IAS 11 a IAS 18 na IFRS 15. Teoretická část je zaměřena na charakteristiku jednotlivých standardů pro uznávání výnosů IAS 11 a IAS 18 a jejich současného ekvivalentu, standardu IFRS 15. V praktické části je následně analyzován a posouzen dopad přechodu vybraných firem z mezinárodních účetních standardů IAS 11 a IAS 18 právě na IFRS 15.

Rámcový obsah:

1. Standardy IAS 11 a IAS 18 (vymezení rozsahu, metodika, vykazování v účetnictví)
2. Standard IFRS 15 (vymezení rozsahu, metodika, vykazování v účetnictví)
3. Dopad přechodu firem z IAS 11 a IAS 18 na IFRS 15 (analýza dopadů na výkazy firem v období přechodu mezi standardy z pohledu účetního výkaznictví)

Rozsah práce: 55 – 65 stran

Seznam odborné literatury:

1. KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS – Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2019. 744 s. ISBN 978-80-87480-70-0.
2. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 6. vyd. BizBooks, 2022. 358 s. ISBN 978-80-265-1085-7.
3. JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. 1. vyd. Grada, 2018. 199 s. ISBN 978-80-247-2774-5.
4. STROUHAL, Jiří; MUSTAȚĂ, Răzvan V.; BONACI, Carmen Giorgiana. *International Accounting Practices*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2040-7.
5. ELLIOTT, Barry; ELLIOTT, Jamie. *Financial Accounting and Reporting*. 10. vyd. Harlow, England: Prentice Hall Press, 2006. 867 s. ISBN 0-273-70364-1.
6. LESSAMBO, Felix I. *Financial Statements: Analysis and Reporting*. Switzerland: Palgrave Macmillan, 2018. ISBN 978-3-31-999983-8.
7. ALEXANDER, David; JORISSEN, Ann; HOOGENDOORN, Martin; VAN MOURIK, Carien; KIRWAN, Callette. *International Financial Reporting & Analysis*. 8. vyd. Andover: Cengage Learning EMEA, 2020. 864 s. ISBN 978-1-4737-6685-3.

Datum zadání diplomové práce: únor 2023

Termín odevzdání diplomové práce: leden 2024

L. S.

Elektronicky schváleno dne 8. 2. 2023

Bc. Jakub Hudrlik
Autor práce

Elektronicky schváleno dne 8. 2. 2023

prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.
Vedoucí práce

Elektronicky schváleno dne 8. 2. 2023

doc. Ing. Tomáš Krabec, Ph.D., MBA
Garant studijní specializace

Elektronicky schváleno dne 9. 2. 2023

doc. Ing. Pavel Mertlík, CSc.
Rektor ŠAVŠ

Prohlašuji, že jsem závěrečnou práci vypracoval(a) samostatně a použité zdroje uvádím v seznamu literatury. Prohlašuji, že jsem se při vypracování řídil(a) vnitřním předpisem ŠKODA AUTO VYSOKÉ ŠKOLY o.p.s. (dále jen ŠAVŠ) směrnicí Vypracování závěrečné práce.

Jsem si vědom(a), že se na tuto závěrečnou práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, že se jedná ve smyslu § 60 o školní dílo a že podle § 35 odst. 3 je ŠAVŠ oprávněna mou práci využít k výuce nebo k vlastní vnitřní potřebě. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna podle § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách.

Beru na vědomí, že ŠAVŠ má právo na uzavření licenční smlouvy k této práci za obvyklých podmínek. Užiji-li tuto práci, nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, mám povinnost o této skutečnosti informovat ŠAVŠ. V takovém případě má ŠAVŠ právo ode mne požadovat příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to až do jejich skutečné výše.

V Mladé Boleslavi dne

Děkuji prof. Ing. Jiřímu Strouhalovi, Ph.D. za odborné vedení závěrečné práce, poskytování rad a informačních podkladů.

Obsah

Úvod.....	7
1 Standard IAS 18	9
1.1 Vykazování tržeb z prodeje zboží	10
1.2 Vykazování tržeb z poskytování služeb.....	11
1.3 Vykazování autorských honorářů, dividend a úroků.....	12
1.4 Metody vykazování výnosů podle standardu IAS 18	13
2 Standard IAS 11	15
2.1 Tržby z dlouhodobých zakázek	15
2.2 Náklady dlouhodobých zakázek.....	16
2.3 Metody vykazování výnosů a nákladů ze zakázky	17
3 Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 15.....	20
3.1 Identifikace smlouvy.....	21
3.2 Identifikace povinností plynoucích ze smlouvy.....	23
3.3 Transakční cena.....	24
3.4 Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy ..	27
3.5 Rozpoznání výnosu – splnění povinnosti plynoucí ze smlouvy	29
3.6 Vykázání a zveřejnění podle IFRS 15	33
4 Příklad pro účtování dle IFRS 15 vs IAS 11 a IAS 18	36
4.1 Smlouva č. 1	36
4.2 Smlouva č. 2	46
5 Analýza účetních závěrek podniků při přechodu na standard IFRS 15.....	57
5.1 Analýza vybraných finančních ukazatelů.....	57
5.2 Analýza komentářů vybraných společností ke změnám.....	67
Závěr	69

Seznam použitých zkratk a symbolů

IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
IFRIC	Interpretační rada pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee)
SIC	Interpretační komise (Standing Interpretations Committee)
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní principy (United States Generally Accepted Accounting Principles)
ROS	Rentabilita tržeb (Return on Sales)
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu (Return on Equity)
OA	Obrat celkových aktiv
FP	Finanční páka

Úvod

Mezinárodní účetní standardy (IAS) představují klíčový rámec pro účetní postupy a finanční výkaznictví, který má globální akceptaci a rozšíření. Tyto standardy byly vytvořeny s cílem zajistit jednotnost, transparentnost a důvěryhodnost finančního vykazování v různých odvětvích a na celém světě. Zásadním milníkem v této oblasti byla implementace IFRS 15, známého též jako Standard o vykazování výnosů ze smluv se zákazníky, jenž přinesl významné změny v metodách rozpoznávání, měření a prezentace výnosů. Hlavním cílem IFRS 15 bylo dosáhnout konzistence a důvěryhodnosti v procesu vykazování výnosů napříč různými sektory a zároveň zlepšit investorovu schopnost lépe porozumět finančním výkazům společností. Na druhou stranu, standardy IAS 11 a IAS 18 byly zaměřeny na specifické aspekty rozpoznávání výnosů, například v oblasti stavebnictví (IAS 11) a v případě prodeje zboží a poskytování služeb (IAS 18). Tyto standardy definovaly vlastní postupy a metodiky pro rozpoznávání výnosů, které standard IFRS 15 sjednotil.

Cílem diplomové práce je posouzení a zhodnocení dopadu změn v účetních závěrkách firem v období přechodu ze standardů IAS 11 a IAS 18 na standard IFRS 15 včetně analýzy změny vykazování výnosů.

První kapitola vymezuje základní pravidla standardu IAS 18. Začíná obecným popisem vykazování tržeb. Tuto problematiku dále rozebírá na jednotlivé díly jako vykazování tržeb z prodeje zboží, vykazování tržeb z poskytovaných služeb a vykazování autorských honorářů, dividend a úroků.

Druhá kapitola se detailně věnuje standardu IAS 11, který stanovuje pravidla pro účtování dlouhodobých zakázek. V první části specifikuje tržby z dlouhodobých zakázek v návaznosti na náklady dlouhodobých zakázek. V závěru kapitoly jsou popsány a definovány metody vykazování výnosů a nákladů ze zakázky.

Třetí kapitola a zároveň poslední kapitola teoretické části vymezuje rozsah a principy nového standardu IFRS 15. Pozornost je věnována každému kroku pětistupňového modelu od identifikace smlouvy až po rozpoznání výnosu. V závěru kapitoly je popsáno vykázání a zveřejnění podle standardu IFRS 15.

Ve čtvrté kapitole jsou nastíněny příklady z praxe, na kterých je názorně ukázáno účtování dle probíraných standardů. Prvně jsou příklady řešeny novým postupem definovaným standardem IFRS 15 a následně řešeny starším způsobem

definovaným ve standardu IAS 11 a IAS 18. V závěru podkapitol je analyzován dopad změn rozdílného účtování.

Pátá kapitola je již věnována analýze účetních závěrek a dopadu přechodu na nový standard. V rámci této kapitoly jsou shromážděny data z účetních závěrek firem z různých odvětví a analyzovány dopady do vykazovaných výnosů. Dále jsou v rámci páté kapitoly detailně analyzovány komentáře jednotlivých firem v souvislosti s přechodem mezi standardy.

Teoretická část diplomové práce je zpracována literární rešerší aktuálních dostupných zdrojů. V praktické části je provedeno posouzení změn výpočtu výnosů a analýza dopadů změn do účetních závěrek společností v letech přechodu mezi standardy.

Diplomová práce se nezabývá všemi standardy, které byly nahrazeny standardem novým (IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 a SIC 31). Pro splnění cíle jsou zde uvedeny pouze informace relevantní ke zkoumanému tématu. Z důvodu dosažení cíle zde tedy není popis jiných standardů, než standardu IFRS 15 a IAS 11 a 18.

1 Standard IAS 18

Výnosy nabývají různých podob jako dividendy, tržby z prodeje výrobků, zboží nebo služeb, úroků, poplatků či autorských honorářů. Takové výnosy upravuje právě standard IAS 18. Standard IAS 18 však neupravuje výnosy, které jsou výsledkem vedlejší činnosti společnosti (anglicky skupina „gains“), jsou mimo kontrolu společnosti a vykazují se v čisté výši. Nejčastějším příkladem jsou kurzové zisky a zisky z přecenní (Krupová, 2009).

Výnosy mají být uznávány při splnění následujících dvou podmínek:

- je pravděpodobné, že společnosti do budoucna přinese ekonomický užitek;
- tento užitek je spolehlivě ocenitelný.

Muthupandian (2009) ještě rozšiřuje druhou podmínku, kdy říká, že spolehlivě ocenitelný by měly být jak náklady spojené s transakcí, tak i výnosy.

Standard IAS 18 rozšiřuje tyto dvě základní kritéria ještě o další podmínky, kdy závisí na tom, zdali je výnos získán tržbami z prodeje zboží či služeb, úroky, dividendy či autorskými honoráři. Výnosy dle standardu IAS 18 zahrnují pouze část ekonomického přínosu. V případě zprostředkovatelů je tedy jako výnos uznán pouze rozdíl mezi cenou nákupní a prodejní (částka provize). Výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě nárokované nebo přijaté protihodnoty, a to po odečtení všech množstevních rabatů a dalších slev, které účetní jednotka poskytuje svým odběratelům. Podobně vysvětlují i Jílek a Svobodová (2012), že hodnoty přijaté třetími stranami (například daně, které souvisejí s prodejem) nevedou k nárůstu vlastního kapitálu, a z toho důvodu se nemůže jednat o výnosy.

V případě, že je **platba odložena**, její reálná hodnota je nižší než hodnota nominální. Úrok z odložených plateb u pohledávek je účtován v náležitém období jako finanční výnos. Ve většině případů u obchodního styku, kdy je platba vyřízena v krátkém období se od úroků však zpravidla upouští. Pokud by však účetní jednotka nabídla odběrateli střednědobý či dlouhodobý bezúročný úvěr, nebo by přijala směnku s nižší úrokovou mírou, než je úroková míra tržní, byla by tato transakce posuzována dle standardu IAS 36 (Finanční nástroje: účtování a oceňování).

V případě **barterových transakcí** (zboží a služby jsou směněny za další zboží a služby) se nepovažuje směna podobného zboží za transakci, při které by vznikl výnos. Pokud by však bylo směněno za zboží či služby odlišné, jednalo by se o transakci, při které by vznikl výnos. V praxi je však obtížné určit, které zboží a služby jsou podobné a které už nejsou. Smyslem tohoto ustanovení je zamezení kreativního účetnictví právě ve vykazování tržeb u podobného zboží a služeb.

Standard IAS 18 vymezuje určitá kritéria pro uznávání výnosů. Pokud by se prodej skládal například z prodeje výrobků i poskytování služeb, musí být kritéria splněna v každé jednotlivé transakci. Standard IAS 18 vymezuje pro uznání tržby kritéria pro tři samostatné oblasti:

- 1) vykazování tržeb z prodeje zboží,
- 2) vykazování tržeb z prodeje služeb,
- 3) účtování autorských honorářů, dividend a úroků.

1.1 Vykazování tržeb z prodeje zboží

V rámci standard IAS 18 Vašek a kol. (2014) včetně Krupové (2009) charakterizují pro uznávání tržeb z prodeje zboží celkem pět následujících kritérií, které musí všechna platit:

- 1) jsou převedena všechna podstatná rizika i odměny, které vyplývají z držení zboží na kupujícího,
- 2) prodávající společnosti si neponechala efektivní kontrolu ani manažerskou angažovanost nad prodaným zbožím,
- 3) výše vykázaných tržeb je spolehlivě ocenitelná,
- 4) je pravděpodobné, že z dané transakce bude plynout do společnosti ekonomický užitek,
- 5) náklady spojené s transakcí jsou spolehlivě ocenitelné.

Hlavní je pro uznávání výnosů určení okamžiku převedení kontroly a podstatného rizika na kupujícího. Pokud by z okolností vyplývalo, že rizika na kupujícího převedena nebyla a odměny s riziky nese stále prodávající, není možné danou transakci posuzovat jako prodej a tržby z prodeje zboží a nesmí tedy účetní jednotka vykázat výnosy až do okamžiku převedení rizik. V případě, že by na prodávajícím

zůstalo pouze nepodstatné riziko, které vyplývá z vlastnictví, lze transakci považovat za uskutečněnou a tržbu tak vykázat.

V případě, že jsou s prodejem zboží spojovány náklady, které nejsou spolehlivě ocenitelné (například záruky či náklady na odeslání zboží apod.), neměly by se tržby z prodeje daného zboží vykázat. Tento požadavek standardu IAS 18 vyplývá z tzv. matching principu IFRS, který charakterizuje správné přiřazování nákladů k výnosům. Obdobné podmínky vyplývají také z publikace Ficbauera (2016).

1.2 Vykazování tržeb z poskytování služeb

V případě, že jsou výstupy z poskytování služeb spolehlivě ocenitelné, je dle standardu IAS 18 vykázána tržba. Výše vykazovaných tržeb se odvíjí od stupně dokončení transakce k rozvahovému datu. Dle Krupové (2009) lze výstup z transakce považovat za spolehlivě určitelný v případě, že splňuje následující čtyři podmínky:

- 1) částku tržeb lze spolehlivě ocenit,
- 2) je pravděpodobné, že z dané transakce bude plynout do společnosti ekonomický užitek,
- 3) stupeň dokončení dané transakce je k rozvahovému datu spolehlivě určitelný,
- 4) náklady, které účetní jednotka vynaloží v souvislosti s dokončením dané transakce, jsou spolehlivě ocenitelné.

V případě, že je služba poskytnuta pouze jednorázově, je tržba vykázána v okamžiku, kdy je služba poskytnuta. Pokud je však služba dlouhodobá (její plnění trvá déle, než 12 měsíců) je vykázána v závislosti na stupni dokončení. K tomu, aby bylo možné provést spolehlivý odhad, je třeba, aby se strany dohodly na:

- vymahatelných právech, které souvisí s poskytovanou službou,
- protihodnotách, které by měly být směněny,
- podmínkách a způsobu vypořádání.

V těchto souvislostech je důležité, aby měla účetní jednotka takový systém, který by ji umožňoval pružně vytvářet a revidovat odhady tržeb v době, kdy jsou služby poskytovány. Přijaté zálohy a vydané faktury nejsou v takových případech měřítkem

stupně dokončení, ten může být určen více způsoby. Metody určení stupně dokončení berou v úvahu například:

- analýzu vykonané práce,
- poměr služeb, který je poskytnut k danému datu vůči celkovému objemu služeb, které mají být poskytnuty, nebo
- poměr vynaložených nákladů na danou službu k určitému datu vůči celkovým odhadovaným nákladům transakce.

Pokud jsou služby účtovány metodou procenta dokončení, postupuje se dle metody uvedené v kapitole pro standard IAS 11. V některých případech se však služba skládá z neurčitého počtu činností za danou dobu. V takových případech je výnos uznán na lineární bázi, jelikož v takových případech zpravidla nelze spolehlivě určit stupeň dokončení pomocí jiné metody. V případě, že se služba skládá z více dílčích činností, avšak služba, která ukončuje danou činnost je významnější než zbylé, jsou výnosy vykázány až v době, kdy je tato poslední činnost provedena (Ficbauer, 2016).

1.3 Vykazování autorských honorářů, dividend a úroků.

Výnosy z autorských honorářů, dividend a úroků se dle standardu IAS 18 vykážou po splnění dvou podmínek:

- 1) je pravděpodobné, že z dané transakce bude plynout do společnosti ekonomický užitek,
- 2) částku tržeb lze spolehlivě ocenit.

V případě úroků se výnosy vykazují na poměrové bázi, jež bere v potaz i efektivní výnos u daného rizika. U autorských honorářů se výnosy vykazují na akruální bázi, která je v souladu s charakterem dané smlouvy. V případě dividend se výnos vykazuje v okamžiku vzniku práva akcionářů na přijetí platby. (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009)

Dle standardu IAS 18 je efektivní výnos z aktiv generován takovou úrokovou mírou, která by byla potřebná k diskontování budoucích peněžních příjmů vyplývajících z aktiva v době životnosti, a v důsledku toho se dojde k původní hodnotě aktiva. Výnos z úroku zde zahrnuje i částku amortizace prémie, diskontu či dalšího rozdílu

mezi účetní hodnotou daného finančního nástroje a hodnotou při jeho splatnosti. V takových případech standard IAS 18 vyžaduje, aby byl výnos alokován pomocí efektivní úrokové míry. Tato metoda se v rámci IFRS užívá ve všech případech, kde jakkoliv figuruje úrok, který je nutné alokovat do více účetních období (Krupová, 2009).

Ficbauer (2016) dále ve své publikaci doplňuje, že úroky by se měly vykazovat použitím efektivní úrokové míry a tržby plynoucí z licenčních poplatků zase na základě dané smlouvy.

1.4 Metody vykazování výnosů podle standardu IAS 18

Ficbauer (2016) definuje jako základní metody pro vykazování výnosů metody:

- akruální – zisk je vykázán okamžitě,
- splátková – zisk je vykazován dle splátek,
- pokrytí nákladů – výnosy jsou vykazovány ve výši nákladů a k vykázání zisku tak dojde v momentě ukončení splácení.

Hinke (2013) naopak definuje metody vykazování výnosů jako vykazování tržeb před dodáním, v okamžiku dodání a po dodání. Přičemž poslední metodu rozděluje podobně, jako výše Ficbauer (2016) na:

- akruální – k vykázání výnosu z prodeje dojde v momentě dodání,
- splátkovou – zisk se vykazuje v závislosti na splátkách,
- metoda úhrady nákladů – k vykázání zisku dojde v momentě, kdy splátky převýší náklady.

Metoda vykazování výnosů v okamžiku dodání definuje, že výnosy by měly být vykázány až v momentě splnění všech podmínek. U zakázek dlouhodobého charakteru je používána metoda vykázání výnosů před dodáním, která vychází z dvou postupů:

- metoda procenta dokončení – výnosy jsou vykázány ve výši stupně dokončení zakázky,
- metoda nulového zisku – používá se při nejistotě výsledku transakce a vykazuje výnosy pouze ve výši nákladů na danou zakázku.

Dle tohoto standardu lze výnos vykázat na základě zvýšení čisté pozice účetní jednotky ve smlouvě se zákazníkem (Muthupandian, 2009).

2 Standard IAS 11

Standard IAS 11 se detailně věnuje účtování dlouhodobých zakázek. Podle tohoto zákona jsou dlouhodobé závazky smlouvy o dodávkách služeb a zboží, při kterých dodavatel předmět smlouvy plní delší dobu (delší než účetní období). Vzniká tak otázka, jak tyto rozpracované a nedokončené zakázky zachytit do účetních výkazů společnosti. V praxi je nejčastější využití standardu IAS 11 u tzv. stavebních smluv, podle kterých je i standard pojmenován.

IAS 11 definuje smlouvu o stavbě, jako smlouvu, jež se sjednává speciálně za účelem konstrukce aktiva či souboru aktiv, které jsou propojeny, nebo spolu jinak úzce souvisí ať už designem, funkcí, účelem, technologií nebo užíváním (Krupová, 2009).

Jak je popsáno výše, důležitost standardu IAS 11 je právě v stanovování vykazování výnosů v závislosti na výsledku smlouvy a procentu dokončení. Výsledkem bylo, že účetní jednotky tak mohly průběžně vykazovat výnosy, a to aniž by docházelo k jakémukoliv průběžnému získávání benefitů z daného plnění. Procházka a Hora (2018) ve své publikaci uvádějí, že je právě toto v rozporu se standardem IAS 18.

2.1 Tržby z dlouhodobých zakázek

Pro určení výše tržby z dané dlouhodobé zakázky, jež společnost smí v účetním období vykázat, je nutno nejdříve znát očekávanou celkovou tržbu ze zakázky. Ta se skládá z původní sumy dohodnuté ve smlouvě a z **odchylek** ve smluvní práci, **nároků** a **stimulačních plateb** (pokud je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos a je možné je spolehlivě ocenit). Důraz je zde kladen hlavně na posouzení odchylek, stimulačních plateb a právních nároků (Krupová, 2009).

Odchyly vznikají při zákaznickem změněném rozsahu prací, které mají být vykonány. Důsledkem takové změny může být jak zvýšení, tak ale i snížení celkových výnosů ze smlouvy. Odchylyka je stálou součástí výnosů ze smluv, pokud je u ní pravděpodobné, že zákazník schválí zvýšení výnosů v důsledku odchylyky a zároveň pokud lze danou částku spolehlivě ocenit.

Nárokem se rozumí částka, kterou dodavatel má snahu dostat od zákazníka či jiné strany jako náhradu za vzniklé náklady spojené se službou, které ovšem nebyly

předmětem smlouvy. Vzhledem k tomu, že výše výnosů z nároků je spojena s vysokým stupněm nejistoty a často také závisí na výsledcích jednání či soudních sporech, jsou tyto nároky zahrnuty do výnosů pouze tehdy, pokud jednání dospěla do takového stadia, kdy je pravděpodobné, že zákazník nárok bude akceptovat a zároveň že daná částka bude spolehlivě ocenitelná.

Stimulační částky jsou dodatečně hrazené částky dodavateli, v případě, že jsou splněny, či překročeny předem stanovené normy výkonu. Takové platby jsou zahrnovány do výnosů ze smluv v případě, že je smlouva v takovém stadiu, že je velmi pravděpodobné, že stanovené normy výkonu budou dodrženy, či překročeny a že danou částku stimulačních plateb je možné spolehlivě ocenit.

Výše zmíněné nároky, stimulační platby a odchylky je třeba posuzovat až v okamžiku, kdy jsou odhadnuty celkové výnosy z dané zakázky. To se provádí zejména při metodě procenta dokončení. Z této odhadované částky se odvíjí celková výše tržby ze zakázky, jež je možno vykázat v účetnictví v rámci konkrétního účetního období.

2.2 Náklady dlouhodobých zakázek

Při realizaci dlouhodobé zakázky vynakládá společnost náklady různých druhů. Může se jednat o náklady na účast ve výběrových řízeních, provize za zprostředkování, přípravu projektů a podobně. Během realizace zakázky společnost vynakládá náklady na materiál, práci a stavební a výrobní režii. Dalšími náklady společností jsou administrativa, odbyt a podobné. V rámci standardu IAS 11 je velmi důležitá identifikace daných nákladů z hlediska uznatelnosti pro konkrétní dlouhodobou zakázku. Tento krok je důležitý, neboť od výše vynaložených nákladů se odvíjí vykazování tržeb a zisků ze zakázek. Mezi náklady jednoznačně přiřaditelné k zakázce se dle Krupové (2009) řadí například:

- náklady na stavební dohled, včetně práce na staveništi,
- náklad na spotřebovaný materiál na stavbě,
- odpisy zařízení využívaného při stavbě,
- přepravní náklady pro převoz materiálu z a na staveniště,
- nájemné ze zařízení užívaného při stavbě,

- předem odhadnuté náklady spojené s opravami a pracemi během záruční doby,
- nároky subdodavatelů a třetích stran apod.

Mezi obecně nepřiraditelné náklady na zakázku zpravidla nelze uznat odbytovou a správní režii, odpisy zařízení, které se ke konkrétní zakázce nevyužívalo a dále nelze uznat náklady na výzkum a vývoj. Jedinou možností pro uznání takových nákladů by byla jejich úprava ve smlouvě. Ovšem i když firmy s takovými náklady počítají, v praxi je zpravidla do smluv neuvádějí.

Vykazování nákladů dle IAS 11 probíhá v reálném čase postupu zakázky. Tedy pokud by firma sjednala pojištění na dva roky s platbou předem. Výdaj by byl zaúčtován ihned, ovšem polovina nákladů by byla účtována v prvním roce a druhá polovina až v roce následujícím, jelikož k němu by se vztahovala. Podobně by to mohlo být s nakoupeným materiálem na stavbu, který ovšem přijde k užití až v následujícím roce.

2.3 Metody vykazování výnosů a nákladů ze zakázky

Standard IAS 11 specifikuje vykazování výnosů a nákladů z dlouhodobých zakázek. Pro zvolení metody vykazování výnosů a nákladů ze zakázky je stěžejní rozdělení smlouvy do těchto třech skupin dle předpokládaného výsledku zakázky (Vašek a kol. 2014):

- ziskové – smlouvy, u kterých lze předem spolehlivě určit, že budou výnosové,
- ztrátové – smlouvy, u kterých lze spolehlivě určit, že budou ztrátové. Firma takové smlouvy může uzavřít v případě průniku na trh, nebo se vlivem ekonomické situace může ze ziskové smlouvy stát ztrátová,
- smlouvy s nejistým výsledkem – smlouvy, u kterých nelze předem spolehlivě určit, zdali budou ztrátové, či ziskové.

Smlouva od samého počátku nemusí být fixně vázaná do jedné kategorie. Naopak v průběhu zakázky se vlivem efektivity či ekonomické situace mohou smlouvy přesouvat v rámci všech kategorií.

Vykazované výnosy by měly přesně odrážet skutečné tržby a nikoliv částky, které byly inkasovány. Krupová (2009) stejně jako Vašek a kol. (2014) v rámci vykazování výnosů charakterizuje v závislosti na rozdělení smluv výše tři základní metody:

1. metoda procenta dokončení,
2. metoda nulového zisku,
3. metoda okamžitého vykazování očekávaných ztrát.

Pro zvolení **metody procenta dokončení** je třeba mít spolehlivě odhadnutou celkovou tržbu ze zakázky (v praxi při pevně stanovených smluvních částkách), mít spolehlivě odhadnuté celkové náklady na zakázku, které by neměly převyšovat očekávané tržby a musí být jednoznačně určeny vynaložené náklady a mít je porovnatelné s náklady vynaloženými v minulém období. Procento dokončení se pak stanoví poměrem skutečně vynaložených nákladů k celkovým nákladům („costs-to-costs“), nebo poměrem skutečně vynaložených hodin na zakázku k celkovým plánovaným hodinám („hour-to-hour“). V prvním období tak bude výnosům odpovídat dané procento z celkových tržeb a v každém dalším období tato částka bude ponížena a výnos uznaný v období předchozím.

Metoda nulového zisku je již opatrnější než metoda procenta dokončení. Používá se zejména u mladých smluv, tedy u smluv na úplném počátku, u kterých je téměř jisté, že se jejich rozpočty budou v průběhu času měnit, avšak není zde očekávána ztráta. Dalším případem použití je u smluv, kde není pevně stanovená částka. U této metody se vykazují tržby pouze ve výši vynaložených nákladů na danou zakázku.

U ztrátových zakázek není možné použít ani jednu z výše uvedených metod. Pokud se od zakázky očekává, že bude ztrátová platí pro ně **metoda okamžitého vykazování očekávaných ztrát**. Na rozdíl od předchozích metod, kdy výnos byl rozpouštěn v závislosti na době, u ztrátových zakázek je 100 % ztráty vykázáno hned, kdy se ztráta předpokládá. Může se tak stát v případě neplánovaných vícenákladů, kursových pohybů či jiných nepříznivých faktorů. Jsou i případy, kdy společnost zakázku sjednává jako ztrátovou (průnik na nový trh) viz rozdělení smluv výše.

Dle standardu IAS 11 musí účetní jednotka zveřejnit částky výnosů a metody, které byly pro jejich zjištění použité podobně, jako u předchozího standardu, a navíc i metodu, která byla použita pro určení stupně rozpracovanosti. U nedokončených

smluv musí dále účetní jednotka vykázat náklady, které byly dosud vynaložené, zisk, zadržné a přijaté zálohy (Vácha, 2019).

3 Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 15

IFRS 15 je mezinárodní standard účetního výkaznictví, který se zabývá účtováním příjmů ze smluv se zákazníky. Tento standard byl vydán Mezinárodní radou pro finanční výkaznictví (International Accounting Standards Board, IASB) v roce 2014 a v platnost vstoupil 1. 1. 2018 s možností dřívější aplikace od 28.5.2014. Sjednotily se tak dřívější standardy, jako výše zmíněné IAS 18 a IAS 11 a mimo jiné i související interpretace IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 (komise pro interpretaci IFRS – International Financial Reporting Interpretations Committee), které dle D. Alexandera a kol. (2021) řeší problémy programů věrnostních bodů, dohod o sdílených výnosech a transferů aktiv zákazníkům. Dále nahrazuje SIC 31 (Interpretační komise – Standing Interpretation Committee), který se zabýval barterovými transakcemi zahrnujícími reklamní služby. Standard je vydán na stránkách IFRS orgánem IASB (2014).

Dle Krupové (2019) byla důvodem vzniku standardu IFRS 15 potřeba sjednotit různé přístupy vykazování výnosů, a to jak v rámci Mezinárodních účetních standardů, tak i v rámci standardů IAS/IFRS a US GAAP (Americké všeobecně uznávané účetní principy z anglického překladu United States Generally Accepted Accounting Principles). Naopak Vardiashvili a Maisuradze (2017) definují jako důvod vzniku nedostatek pokrytí určitých situací v rámci bývalých standardů, v jejichž důsledku mohlo docházet k tomu, že různé účetní jednotky vykazovaly odlišné výše výnosů v totožných situacích. Dalším z důvodů byla snaha přiblížení se systému US GAAP.

IFRS 15 poskytuje jednotný rámec pro účtování příjmů z prodeje zboží, poskytování služeb a jiných aktivit spojených se smlouvami se zákazníky. Standard upravuje, jakým způsobem se mají rozpočítávat příjmy z takových smluv a jak se mají účtovat náklady na jejich plnění.

Proces od počátku uzavření smlouvy s klientem na dodání produktů (zboží, služeb či výrobků) zákazníkovi až po okamžik, kdy daná účetní jednotka rozpozná výnos se skládá dle Dvořákové (2022) celkem z pěti kroků.

1. Identifikace konkrétní smlouvy (či více smluv) se zákazníkem, která přináší dvěma či více stranám obchodního vztahu specifická práva a povinnosti týkající se dodání výrobků, zboží či služeb.

2. Identifikace povinností, které vyplývají ze smlouvy.
3. Určení tzv. transakční ceny – Ceny stanovené smlouvou.
4. Alokace zjištěné transakční ceny plynoucí ze smlouvy na jednotlivé povinnosti, jež smlouva upravuje.
5. Rozpoznání daného výnosu ve chvíli, kdy účetní jednotka splní jednotlivě každou povinnost, které ze smlouvy vyplývají.

Výnos je realizován až v okamžiku převedení kontroly nad dodanou službou či aktivem na zákazníka ve výši předpokládané odměny, jež by účetní jednotka měla obdržet.

Standard cílí na výhradně na výnosy ze smluv se zákazníky. Předmětem takových smluv je sjednání dodání výrobků, zboží či služeb. Standard IFRS 15 nicméně neupravuje následující:

- výnosy ze společných činností, u kterých smluvní strany sdílejí užitky i rizika ze společně vykonávané aktivity (IFRS 11 – Společná uspořádání),
- výnosy z leasingů (IFRS 16),
- výnosy z pojistných smluv (IFRS 17),
- výnosy z finančních nástrojů (IFRS 9, IFRS 10, IAS 27 a IAS 28), a
- nepeněžní směny.

Nepeněžní směny vznikají mezi účetními jednotkami za účelem co nejefektivnějšího uspokojení zákazníka. Motivem pro takovou směnu může být například včasné splnění objednávky, či úspora nákladů spojených s přepravou. Vašek a Procházka (2018) zdůrazňují, že standard upravuje pouze oblast vykázání výnosů z běžné a opakované činnosti. Šrámková a Křivánková (2017) doplňují, že se musí jednat o výnos ze smluv se zákazníky.

3.1 Identifikace smlouvy

Smlouva je dle Alexandra a kol. (2021) dohoda mezi dvěma a více stranami, při které vznikají vymahatelná práva a povinnosti. Pro každou jednotlivou smlouvu je pak třeba aplikovat požadavky standardu IFRS 15 (kroky 2-5). Aby smlouva spadala pod probíraný standard, je třeba, aby byla obchodního charakteru a mělo by být

pravděpodobné, že platba skutečně proběhne. Ve většině případů však je poslední bod irelevantní, jelikož firma zpravidla nebude vstupovat do smluvního obchodu, u kterého bude pravděpodobné, že nedostane zaplacené.

V některých případech požaduje IFRS 15, aby účetní jednotka spojila smlouvy uzavřené ve stejnou, nebo téměř stejnou dobu se stejným zákazníkem a zaúčtovala je jako jednu smlouvu. Stejně tomu je i v případě, kdy jsou smlouvy sjednány jako balík s jediným obchodním cílem, nebo kdy výše protiplnění, které má být zaplacené v jedné smlouvě, závisí na ceně nebo plnění druhé smlouvy, nebo když jsou smlouvy natolik propojeny, že dohromady obsahují v podstatě pouze jednu povinnost plnění.

Smlouva může být upravena v pozdějším období. Změnou smlouvy je myšleno změna rozsahu, ceny či obojího (po souhlasu smluvních stran). Změna smlouvy by měla být účtována jako samostatná smlouva, pokud:

- rozsah smlouvy se zvětšil v důsledku přidání slíbeného zboží nebo služeb, které jsou odlišné a,
- cena smlouvy se zvyšuje o částku protiplnění, která odráží samostatné ceny dodatečného slíbeného zboží nebo služeb účetní jednotky (což nebrání poskytnutí slevy, pokud se vztahuje k prodejním nákladům, které by byly vynaloženy na nového zákazníka).

V případě modifikace smluv, u kterých je nelze počítat jako samostatnou smlouvu, je důležité rozlišovat mezi dvěma různými situacemi.

1. Zbývající zboží a služby jsou odlišné od zboží a služeb převedených k datu změny smlouvy nebo před tímto datem – zaúčtuje se změna smlouvy, jako by se jednalo o ukončení stávající smlouvy a vytvoření nové smlouvy.
2. Zbývající zboží a služby nejsou samostatné, a proto tvoří součást daného závazku k plnění, který je částečně plněn k datu změny smlouvy – zaúčtuje se změna smlouvy jako korekce výnosů.

Dvořáková (2022) v prvním kroku identifikace smlouvy specificky definuje následující podmínky:

- smlouva představuje záruku vzniku výnosu a následné úhrady od zákazníka,

- odstoupení od sjednané smlouvy musí být nutně spojeno s povinností kompenzace,
- smlouva musí být obchodního charakteru (předpokládá se, že dojde k dosažení zisku).

Nicméně Krupová (2019) v definici podmínek uvádí schválení kontraktu oběma stranami, schopnost identifikace práv spojených s dodáním, schopnost určení termínu a platby dodaného zboží, komerční povaha smlouvy a pravděpodobnost soustředění na dodání zásilky. V neposlední řadě očekává, že výsledek smlouvy je spojen s jistými riziky, částkou a časem dodání.

3.2 Identifikace povinností plynoucích ze smlouvy

Při uzavírání smlouvy dle IFRS 15 ji musí účetní jednotka rozdělit dle Dvořákové (2022) na:

- a) povinnosti plněné jednorázově, které se vzájemně odlišují a
- b) povinnosti plněné postupně (např. série dodávek), které mají shodný způsob dodání zákazníkovi a jsou svou podstatou stejné.

Předmět dodávek, který je ve smlouvě sjednaný, může být zboží, dodávky, služby, poskytování servisu, výstavba aktiva, poskytnuté záruky, udělení licencí a podobně. Dané povinnosti mohou být ve smlouvě přímo explicitně vyjádřené, nebo mohou vznikat na základě mimosmluvních závazků (dle IAS 37) u obchodních zvyklostí a pravidel, kterých si jsou zákazníci vědomi. Odlišné jsou dodávky zboží a služeb v případě, že zákazníkovi přinášejí užitek samostatně a pokud je možné je oddělit od dalších smluvně zmíněných povinností.

Krupová (2019) ve své publikaci uvádí, že je třeba rozlišit, zdali bude smlouva v účetnictví rozložena na jednotlivé části, nebo bude vystupovat jako celek. O rozložení smlouvy na jednotlivé části by se uvažovalo v momentě, kdyby měl zákazník užitek z jednotlivých služeb, či výrobků samostatně. Podobně tak musí být oddělitelné i převedení služeb a zboží na zákazníka.

3.3 Transakční cena

Ficbauer (2016) uvádí, že v transakční ceně je oceněn předmět plnění ve smlouvě. Firma cenu stanoví vzhledem ke své obchodní praxi v předchozích obdobích se zohledněním času a druhem dodávky.

Předpokladem pro uznání výnosu ze smlouvy dle IFRS 15 je stanovení tzv. transakční ceny, tedy celkové částky, jež bude po splnění všech povinností plynoucích ze smlouvy náležet dodavateli. Do této částky nejsou zahrnovány daně, či jiné povinnosti třetím stranám. Může být sjednaná buďto variabilně, nebo fixně. Často se však lze setkat s kombinací obou zmíněných (Dvořáková, 2022). Podobně problematiku vysvětlují ve své publikaci i Vašek a Procházka (2018).

3.3.1 Variabilní složka ceny

Variabilní složka transakční ceny může být závislá na poskytnutých rabatech, slevách, pokutách za pozdní dodání, či naopak bonusech poskytnutých dodavateli zákazníkem. Variabilní složky jsou zpravidla závislé na nejistých budoucích událostech, a tak jsou v některých případech velmi obtížné na odhad.

Variabilní složku je možné zahrnout do transakční ceny, pokud je ve smlouvě sjednána explicitně a její realizace je očekávána, nebo existuje mimosmluvní závazek, který zaručuje, že v budoucnu variabilní složka vznikne. Složku lze započítat i v případě, že k datu určení transakční ceny jsou známy další okolnosti, ze kterých by vyplývalo, že bude složka uplatněna. Standard IFRS 15 klade důraz na zachování zásady opatrnosti při tvorbě dohadu variabilních složek ceny. Účetní jednotka by při hodnocení pravděpodobnosti uplatnění variabilní ceny složky měla zvážit následující faktory:

- tržní volatilitu,
- časový faktor vzniku variabilních složek (v rámci zásady opatrnosti by účetní jednotka neměla zohledňovat variabilní složky s příliš velkým výhledem do budoucna vzhledem k existenci míry rizika jejich uplatnění),
- zkušenosti z minulosti,
- celkový počet variabilních složek, které jsou zákazníkovi nabízeny (zda účetní jednotka nabízí obvykle veškeré cenové výhody, nebo zda často mění platební podmínky za podobných okolností u obdobných smluv),

- celkové množství platebních variant v jediné smlouvě.

Účetní jednotka by měla odhady na variabilní složky přehodnocovat pravidelně ke konci každého účetního období. Změny v odhadech je pak třeba zohledňovat jako jakékoliv jiné cenové změny.

3.3.2 Závazky z refundace

V případě, že je očekávána platba zákazníků, kteří disponují slevovým kupónem na následující nákup (obdržen na základě předchozí koupě služeb či výrobků), požaduje standard snížení výnosů o odhadnuté výši následné platby daným zákazníkům. Takzvaný závazek z refundace tedy účetní jednotka nebude účtovat jako povinnost plnění ze smlouvy, ale vytvoří k dané refundaci rezervu. Tedy v případě, že by firma měla tržby jeden milion a vydala k danému obchodu slevový kupón ve výši 2 000, vykázala by tržby ve své původní hodnotě a poté doúčtovala 2 000 jako záporné výnosy ve prospěch účtu Rezervy. Standard zároveň zakazuje snížení hodnoty rezerv o odhadnutý výnos z vráceného zboží (Dvořáková, 2017).

V případě, že se dá záruka od služby oddělit (například u kupování prodloužené záruky), bude účetní jednotka uvažovat o záruce jako o samostatné povinnosti, a tedy jako o závazku pro prodejce. V případě, že se záruka nedá od služby či zboží oddělit (zákonné lhůty), musí daná účetní jednotka vytvořit rezervu, tím pádem shodným způsobem a zároveň dle českých účetních předpisů navýšit i náklady (Krupová, 2019). Záruky Alexander a kol. (2021) definují stejně, nicméně již v druhém kroku, a tedy u identifikace povinností plynoucích ze smlouvy.

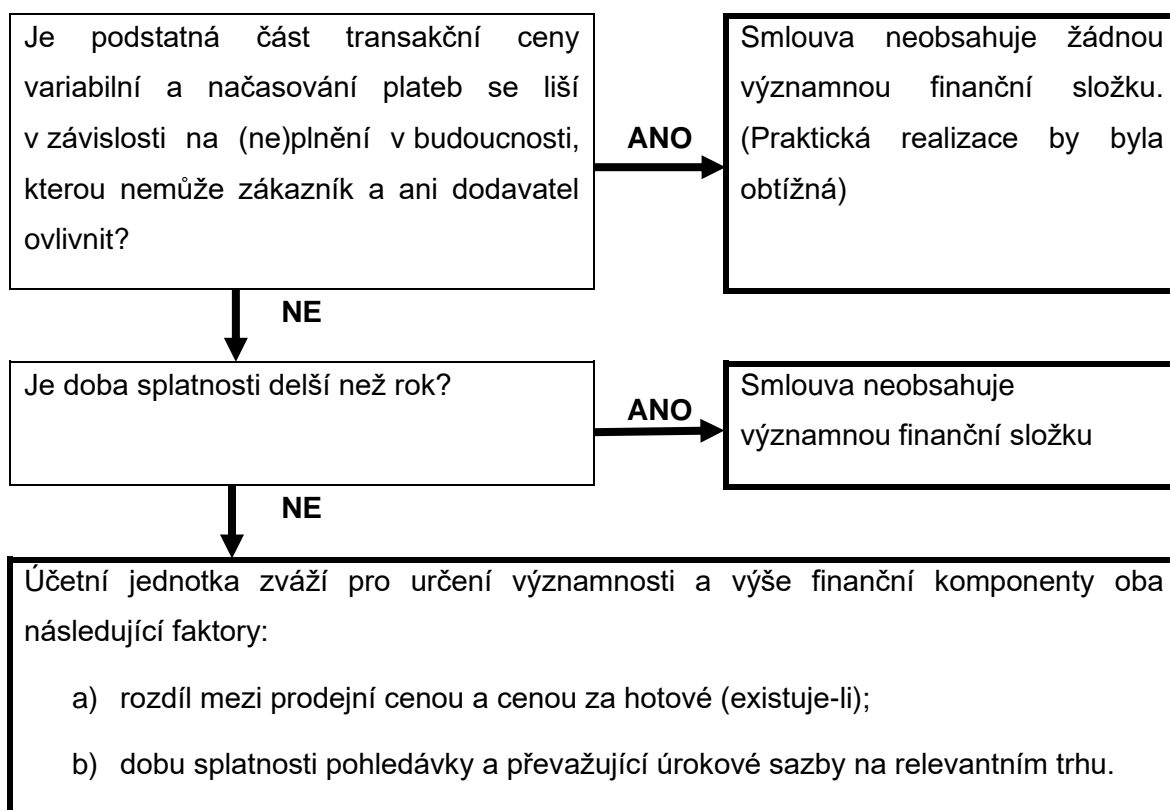
3.3.3 Finanční komponenta ceny

Pokud uzavřená smlouva přináší zákazníkovi užitek z financování, je třeba dané užítky oddělovat od užitek plynoucích z dodání zboží, služeb či výrobků, je-li finanční složka signifikantní. Finanční složka se vypočte jako rozdíl mezi transakční cenou, která má být odběratelem uhrazena v budoucnu a cenou, kterou by zákazník zaplatil za dodání stejného zboží v okamžiku nákupu. Je tedy odměnou pro dodavatele za poskytování financování dodávek. Takové odměny by měly odrážet bezrizikové tržní úrokové míry a kreditní rizika známá jako rizika neplacení (Dvořáková, 2022).

V případě, že se budoucí sjednaná platba neliší od výše ceny, za kterou by se stejné zboží prodávalo v hotovosti, nelze pak tvrdit, že transakční cena obsahuje finanční složku. Podnik může například ve snaze zboží co nejdříve prodat nabídnout stálému zákazníkovi slevu ve formě odložené platby za zboží, kterou ovšem za normálních okolností ostatním zákazníkům neposkytuje. V takovém případě je třeba danou finanční složku oddělit a vykázat pouze výnos z prodeje o tuto částku ponížený. Na druhou stranu rozdíl mezi výší platby v hotovosti a cenou stanovenou ve smlouvě není vždy způsoben finanční složkou. Standard IFRS 15 uvádí i příklad zádržného, kdy zákazník stavební firmě platí buďto v průběhu nebo po dokončení stavby méně, než byla částka sjednaná ve smlouvě a zbylou sumu doplatí až v případě, že byly odstraněny veškeré kolaudační závady. V takovém případě se jedná o určitý druh zajištění proti selhání v plnění povinností druhou stranou, a tedy rozdíl není odměnou za financování.

Finanční složky nutně nemusí být smluvně specifikována. Pokud by však v dané smlouvě byl úrok stanoven, bylo by třeba prověřit, zda se jedná o tržní úrokovou míru, která by mohla být sjednána mezi oběma stranami při transakci, kdy si mezi sebou půjčili peníze. Pokud by se smluvní úrok lišil, nebylo by možné ho oddělit jako finanční komponentu ceny.

Úrokový výnos se bude uznávat v případě, že je zákazníkovi odložena platba od data dodání, respektive po datu převodu kontroly nad daným aktivem či službou. Úrokový náklad by firma vykázala v případě, že zákazník zaplatí dodávku dříve, než je dodána. O úrokovém nákladu se nebude jednat v případě, že zákazník zaplatí za produkt, ale dodávka se na jeho přání odloží a zákazník bude rozhodovat o tom, kdy dojde k plnění. Prodejce v takovém případě smluvní zboží uskladní pro zákazníka a nemůže dojít k prodeji jinému zákazníkovi. Finanční komponentu není nutné oddělovat, pokud dojde k úhradě částky do jednoho roku.



Zdroj: (Dvořáková, 2022)

Obrázek 1: Existence a oddělení finanční komponenty výnosového charakteru

Ve schématu výše není v rámci přehlednosti uveden výše popsany problém zajištění.

3.4 Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy

Standard IFRS 15 vyžaduje alokování ceny ke každé jednotlivě identifikovatelné povinnosti vyplývající ze smlouvy. Výše alokované transakční ceny odpovídá předpokládané výši výnosu, na který bude mít dodavatel nárok při splnění konkrétní povinnosti (Dvořáková, 2022).

Alokace na samostatné smluvní povinnosti (stand-alone selling price) se provádí na základě odhadnuté částky, kterou by podnik obdržel, pokud by danou smluvní povinnost plnil samostatně (tedy jednotlivé dodávky služeb, zboží či výrobků). Celková transakční cena je následně rozdělena mezi jednotlivé povinnosti vycházející ze smlouvy proporcionálně dle odhadnutých cen jednotlivých dodávek povinností. Při určování cen k jednotlivým povinnostem by měla účetní jednotka

vycházet z normálně dostupných informací o cenách, za které probíhá prodej daných služeb a aktiv podobnému typu zákazníků a za podobných okolností. V případě, že takové informace dostupné nejsou, jsou ceny účetní jednotkou odhadnuty. Při odhadech je třeba, aby účetní jednotka vycházela v maximální možné míře z dostupných informací.

V případě nedostupnosti stand-alone selling prices se odhad cen provádí třemi metodami.

- 1) Odhad ceny na základě tržní báze:
 - a) průzkum trhu – zjišťování cen, jež by byli zákazníci ochotni zaplatit za danou službu, výrobek či zboží, nebo
 - b) odkazem na cenovou výši obdobné služby (či aktiva), za kterou prodává konkurence.
- 2) Odhad ceny principem očekávaných nákladů na splnění smluvní povinnosti, které jsou navýšeny o marži odpovídající prodávané službě či statku.
- 3) Odhad ceny na základě reziduálního přístupu, jež spočívá v tom, že jednotlivé dostupné ceny služeb a aktiv jsou odečteny od celkových transakčních cen a reziduální hodnota je tak rozdělena mezi služby či aktiva, jejichž ceny nejsou dostupné.

Reziduální přístup je využit v případě, kdy účetní jednotka nemůže určit ceny „reziduální“ části služeb či aktiv v důsledku významné proměnlivosti prodejních cen, nebo pokud účetní jednotka nemá pro jednotlivé služby či aktiva stanovené ceny, jelikož je dosud samostatně neprodává.

Pokud dodavatel poskytne zákazníkovi na prodávaný balíček **slevu**, rozdělí se proporcionálně mezi jednotlivé služby či aktiva, pokud je ovšem prokazatelné, že se sleva nevztahuje výhradně na určité služby či aktiva obsažená v balíčku. V takovém případě by bylo možné slevu alokovat pouze na některé služby či aktiva v balíčku, a to jen za splnění následujících podmínek:

- účetní jednotka tyto součásti balíčku běžně prodává samostatně,
- účetní jednotka běžně prodává balíčky, které obsahují samostatně zlevněné služby či aktiva,

- sleva ke každému balíčku je prakticky stejná,
- analýza jednotlivých služeb a aktiv v rámci balíčku zřetelně prokazuje, k čemu se sleva vztahuje.

V případě, že účetní jednotka využívá reziduálního přístupu stanovení transakční ceny na jednotlivé smluvní povinnosti (viz výše), je třeba alokovat slevu před výpočtem reziduí. Vašek a Procházka (2018) dále doplňují, že standardy nedefinují žádnou hierarchii odhadu. Při alokování ceny je primárně důležité použít ty vstupy, které jde nějakým způsobem podložit a až poté použít interní odhady. Pokud bude účetní jednotka chtít alokovat ceny, může k jednotlivým stanoveným povinnostem alokovat pouze ty, u kterých je prokazatelné, že s danou povinností souvisí a zbytek je rozdělen poměrem.

Variabilní složka transakční ceny může být vázána k celé smlouvě nebo pouze k některým částem – buď k jednotlivě identifikovatelným povinnostem anebo jenom k určitým službám či aktivům, jež tvoří součást samostatně identifikovatelné smluvní povinnosti. Podnik alokuje variabilní složku transakční ceny v rámci jednotlivých povinností plynoucích ze smluv či jejich částí pouze v případě, že se vztahuje pouze na tyto jednotlivé povinnosti, či jejich části. Podnik očekává, že variabilní složky cen skutečně ovlivní v budoucnu výši plateb nárokovaných od zákazníků za plnění těchto povinností (Dvořáková, 2022).

3.5 Rozpoznání výnosu – splnění povinnosti plynoucí ze smlouvy

Účetní jednotka může rozpoznat výnos až v moment splnění povinností plynoucích ze smlouvy. Přičemž okamžikem plnění povinnosti ze smlouvy je předání kontroly nad aktivem (respektive provedení služby) zákazníkovi. Předání kontroly nad smluvním aktivem či službou definuje Dvořáková (2022) jako splnění následujících podmínek:

- zákazník přijal zboží, výrobek či službu,
- zákazník může přímo použít dané aktivum, nebo
- může získat z daného aktiva všechny spojené užítky, a zároveň
- má možnost omezení přístupu třetím stranám k užitkům z aktiva.

Pokud při prodeji zboží či výrobků existuje dohoda o zpětném odkoupení, podmínka převodu kontroly pak není splněna a podnik nemůže rozpoznat výnos z prodeje. Touto problematikou se před vydáním standardu IFRS 15 zabýval například standard IAS 38 – Nehmotná aktiva.

Povinnosti plynoucí ze smlouvy lze plnit jednorázově nebo postupně. Zda se bude povinnost plnit postupně či jednorázově je třeba specifikovat předem ve smlouvě.

3.5.1 Aktiva a závazky vznikající na základě smlouvy se zákazníkem

Po celou dobu plnění kontraktu se zákazníkem i po jejím splnění vznikají závazky a aktiva související se smlouvou. Je nutné rozlišovat aktiva vznikající z nákladů, které jsou vynakládány na sjednání a plnění smlouvy, pohledávky za zákazníkem, smluvní závazky a smluvní aktiva (Dvořáková, 2022).

Podnik v průběhu plnění kontraktu vynakládá náklady, které by za normálních okolností nevznikly. Jednat se může o tzv. *náklady na uzavření smlouvy*, tyto náklady účetní jednotka může aktivovat, pokud předpokládá, že budou uhrazeny příjmy plynoucí ze smlouvy, jinak by o tyto náklady musela ponížít výsledek hospodaření, a to v období, ve kterém jsou účetní jednotkou vynaloženy. Příkladem takových nákladů (které lze aktivovat) jsou například provize svým zástupcům za sjednání smlouvy. Pokud pak účetní jednotka očekává, že povinnosti plynoucí ze smlouvy budou splněny během jednoho roku, není třeba tyto náklady aktivovat, jelikož i výnos z dané smlouvy bude realizován v rámci daného roku.

Další druh nákladů, které účetní jednotce vznikají jsou tzv. *náklady na splnění povinností plynoucích ze smlouvy*. Účetní jednotka nejčastěji opatřuje zboží či vyrábí výrobky, které jsou smluvně slíbené dodat. Dokud však nedojde k převedení kontroly na zákazníka, budou daná aktiva vykazována a oceňována jako ostatní nakupované (respektive vyráběné) zásoby, a to v souladu se standardem IAS 2 – Zásoby. Podnik může také za účelem splnění smlouvy pořídit hmotná a nehmotná dlouhodobá aktiva spadající pod standard IAS 16 – Pozemky budovy a zařízení, nebo pod standard IAS 38 – Nehmotná aktiva. V takovém případě se může jednat o pořízení odpovídajících licencí, rozšíření výrobní kapacity apod., aby mohl podnik splnit smluvní závazky. Jestliže v souvislosti s plněním smluv jsou vynaloženy ještě další náklady, které nespádají pod působnost výše uvedených standardů, podnik je aktivuje, pokud budou splňovat definici aktiva.

Oceňování aktiv vznikajících za účelem sjednávání a plnění smluvních povinností má stejná pravidla, jako ocenění ostatních aktiv, která jsou pořizována ve vlastní režii (viz standard IAS 2). Aktiva se odpisují po dobu očekávaného přínosu užítku – což je doba, na kterou je daná smlouva sjednána, potencionálně zvýšená o dobu pravděpodobného prodloužení smlouvy. Případně se budou aktiva testovat na snížení hodnoty podle IAS 36, pokud platby, které je zákazník ze sjednané smlouvy povinen zaplatit jsou nižší, než je účetní hodnota daného aktiva.

Pohledávka za zákazníkem vzniká ve chvíli, kdy splní dodavatel svou povinnost, která plyne ze smlouvy tím, že předá kontrolu nad daným výrobkem či službou odběrateli a získá tím plný nárok na uhrazení dlužné částky v okamžiku splatnosti.

Smluvní aktivum je specifická pohledávka za zákazníkem, která vzniká v okamžiku, kdy splní dodavatel povinnost, která plyne ze smlouvy tím, že předá kontrolu nad daným výrobkem či službou odběrateli, avšak nárok na uhrazení dlužné částky je podmíněný splněním další smluvní povinnosti. Podle standardu IFRS 15 je výnos uznán v momentu převodu kontroly nad aktivem na zákazníka, pohledávka však není účtovaná jako „běžná“ pohledávka za zákazníky, nicméně vykazuje se jako smluvní aktivum kvůli své rizikovosti. Klasické pohledávky jsou spojeny pouze s kreditním rizikem (selhání dlužníka), ale u smluvního aktiva je relevantní navíc i riziko nesplnění kontraktu (Dvořáková, 2022).

Závazek dodat odběrateli výrobky, zboží či služby, za které již dodavatel obdržel platbu je definován jako **smluvní závazek**. Smluvní závazek vzniká například u předplacení dodávky zboží, nebo jako předplacení služby ve specifické výši jako následek refundačních povinností či poskytnutých záruk.

3.5.2 Jednorázové plnění povinnosti

V případě, že je povinnost plynoucí ze smlouvy splněna jednorázově, rozpozná účetní jednotka výnos, který byl na danou povinnost alokovan, a to v okamžiku splnění této povinnosti (Dvořáková, 2022).

Podnik může své výrobky prodávat zákazníkům přímo anebo s použitím zprostředkovatelů. V případě prodeje skrze zprostředkovatele je na posouzení účetní jednotky, zda při na zprostředkovatele převádí kontrolu nad svými produkty, či nikoliv. Pokud by kontrolu převáděla, uznala by výnos v momentu převedení

kontroly, v druhém případě by výnos uznala až v momentě prodeje konečnému zákazníkovi.

Obdobně tak posuzuje převod kontroly i zprostředkovatel, zda na něj byla převedena, nebo obchod pouze zprostředkovává. V případě, že je na něj kontrola převedena, vykáže výnos v plné výši po prodeji konečnému zákazníkovi. V druhém případě, kdy prodej pouze zprostředkovává, vykáže výnos pouze ve výši odměny za zprostředkování prodeje. Alexander a kol. (2021) problematiku zprostředkovatelů podobně popisuje již v rámci druhého kroku u identifikace povinností plynoucích ze smlouvy.

3.5.3 Postupné plnění smluvní povinnosti

Postupné plnění dlouhodobých smluvních povinností a s tím spojený problém vykazování adekvátních výnosů je v účetnictví teoretickým i praktickým problémem. IFRS 15 stanovuje kritéria, dle kterých účetní jednotka posuzuje, zda při postupném plnění povinností plynoucích ze smlouvy došlo k převodu kontroly na konečného zákazníka. Dle Dvořákové (2022) nastává převod kontroly když:

- 1) odběratel přijímá a současně spotřebovává služby či aktiva dodané dodavatelem,
- 2) zboží či výrobek, který je dodavatelem vytvářen či technicky zhodnocován, je pod kontrolou odběratele (například při rekonstrukci v zákaznickově budově),
- 3) dodavatel tvoří aktivum, jež nemůže jinak použít (např. prodat jinému odběrateli) a zároveň má nárok na vymáhání úhrady výkonů, které k datu rozpoznání výnosů provedl. Tato podmínka se nedá považovat za splněnou v případě, že se jedná o zaměnitelná aktiva, které je možné prodat jinému zákazníkovi a to, aniž by dodavatel porušil smlouvu, a aniž by vynaložil u alternativního využití aktiva další významné náklady.

V případě, že dochází k převodu kontroly na zákazníka v rámci postupného plnění smluvních povinností, rozpozná podnik výnos úměrný stupni splněné povinnosti.

Pro dlouhodobé uznávání výnosů jsou použity dvě metody, a to metoda výstupů a metoda vstupů. Účetní jednotka volí metody v závislosti na povaze služeb, zboží či výrobků dodávaných zákazníkovi. Standard IFRS 15 upřednostňuje metodu výstupů a zároveň by metoda měla být užívána v podobných situacích konzistentně.

Při určování úměrné výše výnosů vyloučí vždy účetní jednotka z výpočtu zboží, služby a výrobky, u které nesplňují podmínku převodu kontroly na konečného zákazníka. Základní podmínkou pro určení stupně rozpracovanosti při rozpoznávání výnosů je dispozice spolehlivých informací. Největší problémy pro určení stupně rozpracovanosti vznikají zejména v počátečních fázích u plnění povinností. V takových případech vykazuje účetní jednotka výnosy ve výši nákladů, a to pouze v případě, že je jisté, že tyto náklady budou zákazníkem uhrazeny.

Metoda výstupů je založena na určení poměru výstupů dodaných a těch, které zbývá dodat. Pro zvolení dané metody je důležité zvážit, jestli zvolený výstup vystihuje plně výkony podniku, které by vedly k dokončení celé povinnosti plynoucí ze smlouvy. Využívání této metody je praktické zejména pokud dochází zákazník odsouhlasuje postupné dodávky. Potvrzení převzetí zboží, výrobků či služeb zákazníkem nicméně nemusí být podmínkou zvolení této metody. Nevýhodou metody výstupů je, že všechny výstupy nemusí být zjistitelné.

Při zvolení **metody vstupů** je výnos oceněn pomocí poměru již vynaložených nákladů a celkových nákladů, které podnik předpokládá, že na splnění povinnosti vynaloží. Nevýhodou této metody je, že vynaložená výše nákladů často nemusí spolehlivě odrážet výkon účetní jednotky. Z toho důvodu standard IFRS 15 uvádí, že metodu je možné použít pouze v případě, že vstupy poskytují spolehlivou aproximaci stupně dokončení. Z tohoto důvodu je nutné, aby účetní jednotka vyloučila při výpočtech procenta dokončení neefektivně vynaložené náklady (například náklady na zbytečně vynaloženou práci, náklady na nadměrné množství odpadu a podobně). Standard IFRS 15 také řeší problém předražených subdodávek, které náklady zvyšují a tím spolehlivě neodráží výkon dodavatele. V takovém případě je třeba i tyto částky z výpočtu stupně rozpracovanosti vyjmout.

3.6 Vykázání a zveřejnění podle IFRS 15

Dle IASB (2014) je účetní jednotka povinna zveřejňovat takové informace, aby uživatelé účetních výkazů spolehlivě porozuměli výši, povaze, načasování a nejistotě výnosů a peněžních toků plynoucích ze smluv se zákazníky. Ficbauer (2016) ve své publikaci dále uvádí, že musí účetní jednotka uveřejnit informace o smlouvách se zákazníky. Specificky se to týká hlavně tržeb v hrubé výši, tržeb vzniklých plným či částečným uspokojením, tržeb za běžné období,

informacích o smluvních povinnostech a cenách alokovaných na zbývající plnění. Jako další by účetní jednotka měla zveřejnit informace týkající se rozhodnutí o případných změnách, postupech určení plnění dodávek či informace o zpětných odprodejích apod.

V účetní zprávě o finanční situaci společnost eviduje aktiva a závazky v souvislosti s vykonávanými službami a provedenými platbami. Pokud má společnost nárok na peněžní platbu za poskytnuté služby, je tento nárok zaznamenán jako aktivum ze smlouvy. Naopak, pokud má společnost povinnost dodat zboží či službu po přijetí platby od zákazníka (například u přijetí záloh), je tato povinnost vykázána jako závazek ze smlouvy (Šrámková a Křivánková, 2017).

Podle Dvořákové (2017) je důležité zdůraznit, že příjmy získané ze smluv se zákazníky, které jsou upraveny standardem IFRS 15, by měly být zaznamenány a zveřejňovány odděleně. Společnosti by měly rovněž poskytovat dodatečné informace ohledně těchto příjmů, jako jsou podrobnosti o různých typech příjmů, jejich výši, míře nejistoty, která s nimi souvisí, a další relevantní údaje. Klasifikaci těchto příjmů by měla účetní jednotka uvést v komentáři k příloze účetních výkazů.

Podle Vaška a Procházky (2018) je zároveň důležité poznamenat, že informace o tom, jak jsou plněny povinnosti ze smluv, lze nalézt v příloze k účetní závěrce pod kapitolou rozebírající „pohledávky za zákazníky ze splněných smluvních povinností“ nebo „pohledávky plynoucí ze smluv dosud neuzavřených“. Dále může rozvaha, a tedy i příloha obsahovat položku „závazky plynoucí ze smlouvy“ a to zejména, pokud jde o platby předem. Tímto způsobem pak dochází k nahrazení tzv. „nedokončené výroby“, neboť toto je v rámci účetnictví substituováno na položky smluvní pohledávky a smluvní závazky.

Podle publikace Jílka (2018) lze shrnout, že standard IFRS 15 říká, že účetní jednotka uznává příjmy ve chvíli, kdy splní svou výkonnostní povinnost, což znamená, že převede aktivum na zákazníka, který nad ním získá kontrolu. V rámci sjednané smlouvy může být stanovena fixní částka, proměnná částka nebo kombinace fixní i proměnné. Výdaje související s plněním smlouvy jsou účetně zachyceny jako aktiva, pokud jsou ovšem přímo spojeny s touto smlouvou, zvyšují zdroje účetní jednotky (které budou použity k plnění této smlouvy) a existuje pravděpodobnost, že budou v budoucnosti kompenzovány.

Podle Vardiashvili a Maisuradze (2017) bude tento standard nejvíce ovlivňovat společnosti, které se zaměřují na oblasti jako jsou licence a prodej softwaru, telekomunikace, stavebnictví, obranný průmysl a další podobná odvětví.

Podle Oyedokunovi publikace (2016) lze tvrdit, že standard IFRS 15 definuje výnosy jednodušeji než původní standard IAS 18. Jinými slovy tedy standard IFRS 15 stanovuje, že účetní jednotka musí uznávat výnosy za převod zboží v hodnotě, kterou očekává, že z převodu zboží následně obdrží. Tento nový standard je sice formulován stručněji, avšak díky tomu přináší do účetnictví větší jasnost a možnost širší aplikovatelnosti.

4 Příklad pro účtování dle IFRS 15 vs IAS 11 a IAS 18

V rámci této kapitoly jsou nastíněny dvě smlouvy, na kterých je znázorněn hlavní rozdíl účtování dle analyzovaných standardů. První smlouva se zaměřuje zejména na druhý a čtvrtý krok pětistupňového modelu, tedy rozpad ceny smlouvy na jednotlivá plnění. Druhá smlouva je stavěna na názorné ukázání rozdílů různých metod výpočtů. Smlouvy jsou prvně řešeny dle standardu IFRS 15 a poté dle IAS 11 a 18. V závěru kapitoly je analyzován dopad v rámci účtování rozdílnými standardy

4.1 Smlouva č. 1

Nově založený rugby team Vrchlabí uzavřel se společností Postavím to, s.r.o. smlouvu o výstavbě nového stadionu. Tato smlouva zajišťuje stavbu hřiště včetně zavlažování a výstavbu okolních tribun. Celková cena činí 14 200 000 € a výstavba potrvá 5 let, přičemž trávník se zavlažováním bude hotov na konci druhého roku.

Konkurenční cena výstavby tribun podobného typu se na trhu pohybuje okolo 13 000 000 €, zavlažování firma samostatně neprodává, nicméně na trhu se produkt pohybuje v okolo 1 300 000 €. Cenu trávníku bohužel z trhu zjistit nejde, nicméně očekávané náklady spojené s výstavbou trávníku vychází na 625 000 € a firma si standardně účtuje marži 12 %. Fakturováno bude rugby teamu Vrchlabí ročně 2 840 000 €. Dle plánu rozpočtu nákladů by měla firma vynaložit 9 900 000 € na tribuny a 1 100 000 € na zavlažování.

Náklady v letech byly vynaloženy následovně:

1. V prvním roce byly na tribuny vynaloženy náklady v celkové hodnotě 2 200 000 €, zavlažování firmu stálo 700 000 € a práce v rámci výstavby trávníky vyšly na 250 000 €.
2. V druhém roce stály firmu tribuny dle plánu 2 300 000 €. Dostavení zavlažování stálo firmu 300 000 €, což bylo o 100 000 € méně, než bylo plánováno. Dokončení trávníku stálo 375 000 €.
3. V třetím roce pokračuje firma Postavím to, s.r.o. pouze s výstavbou tribun, na které vynaložila náklady v hodnotě 2 000 000 €.

4. Ve čtvrtém roce vznikly firmě náklady v hodnotě 1 700 000 €, což bylo o 100 000 € nad plánem.
5. Poslední rok vznikly firmě náklady v hodnotě 1 800 000 €. Zároveň v tomto roce vznikly náklady na nadměrné množství odpadu v hodnotě 50 000 €.

4.1.1 Účtování dle IFRS 15

V následující kapitole je rozebrán postup účtování dle standardu IFRS 15. Jak je již popsáno v teoretické kapitole pro mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 15, skládá se postup vykazování z pěti následujících kroků.

Smlouvu o stavbě stadionu lze považovat za smlouvu obchodního charakteru ze které je pravděpodobné, že transakce skutečně proběhne (splnění prvního kroku identifikace smlouvy). Povinnosti plynoucí ze smlouvy lze rozdělit na výstavbu tribun, výstavbu zavlažování a položení trávníku. Tyto povinnosti lze oddělit, jelikož zákazníkovi mohou přinášet užitek i samostatně (splnění druhého kroku identifikace jednotlivých povinností plynoucích ze smlouvy). Transakční cena je v rámci této smlouvy dohodnuta fixně, a to ve výši 14 200 000 € (splnění třetího kroku identifikace ceny). Pro alokování transakčních cen se vychází z odhadnuté částky, kterou by podnik obdržel, pokud by smluvní povinnost plnil samostatně. Pro tribuny lze vyjít z tzv. stand-alone selling price, jelikož firma jejich výstavbu nabízí samostatně za 13 000 000 €. Tuto metodu však nelze aplikovat na zbylé dvě povinnosti nicméně pro výstavbu zavlažování lze vycházet ze srovnatelných cen na trhu a stanovit tedy cenu na 1 300 000 €. Tyto informace nelze zjistit pro trávník, každopádně firma předběžně kalkuluje náklady na 625 000 €, které je třeba navýšit o marži 12 % na 700 000 €. Výpočet alokace transakčních cen je uveden v tabulce č. 1.

Tabulka 1: Alokace transakční ceny (v tis. €)

Smluvní povinnost	Transakční cena	Výpočet	Alokovaná transakční cena
Tribuny	13 000	$\frac{13\,000}{15\,000} * 14\,200$	12 306,7
Zavlažování	1 300	$\frac{1\,300}{15\,000} * 14\,200$	1 230,7
Trávník	700	$\frac{700}{15\,000} * 14\,200$	662,6
Celkem	15 000		14 200

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Tímto je splněn čtvrtý krok alokace transakční ceny mezi jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy. Na řadu přichází poslední krok rozpoznání výnosu v jednotlivých letech. Jelikož je smlouva vázaná na pět let, bude rozpoznání výnosu vycházet z postupného plnění smluvní povinnosti. Vzhledem k povaze služby volí účetní jednotka metodu výstupů založenou na vynaložených nákladech, jelikož v daném prostředí spolehlivě odráží stupeň dokončení.

V prvním roce byly celkové vynaložené náklady 3 150 000 € (2 200 000 € tribuny, 700 000 € zavlažování a 250 000 € trávník). Firmou plánované náklady jsou v hodnotě 11 625 000 € (9 900 000 € za tribuny, 1 100 000 € za zavlažování a 625 000 € trávník). Poměrem vynaložených a plánovaných nákladů k transakční ceně lze vypočítat výnos za první rok. Za tribuny je tak následně vykázána hodnota

$\frac{2\,200\,000}{9\,900\,000} * 12\,306\,667 = 2\,734\,814$ € (transakce č. 1 na obrázku č. 2) za zavlažování

$\frac{700\,000}{1\,100\,000} * 1\,230\,667 = 783\,152$ € (transakce č. 2 na obrázku č. 2) a výnos z výstavby

trávníku je vykázán v hodnotě $\frac{250\,000}{625\,000} * 662\,667 = 265\,067$ € (transakce č. 3

na obrázku č. 2). Celkově tak výnosy za první rok jsou vykázány v hodnotě $2\,734\,814 + 783\,152 + 265\,067 = 3\,783\,033$ €. Účtování transakcí prvního roku lze graficky znázorněno v obrázku č. 2. Účet „podvojný účet k nákladům na zakázku“ slouží jako součet všech účtů, na kterých se podvojně účtuje k nákladům (např. spotřeba materiálu, mzdy zaměstnancům apod).

Podvojný účet k nákladům na zakázku		Výnosy z dlouhodobých zakázek	
	2 200 000 €		2 734 815 € (1)
	700 000 €		783 152 € (2)
	250 000 €		265 067 € (3)
Náklady na zakázku		Smluvní aktivum	
2 200 000 €		(1) 2 734 815 €	
700 000 €		(2) 783 152 €	
250 000 €		(3) 265 067 €	

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 2: Účtování první rok dle IFRS 15

V druhém roce jsou skutečně vynaložené náklady rozdílné od předpokladu. Je třeba počítat každou položku zvlášť. Na tribuny bylo dle plánu vynaloženo 2 300 000 €. Výnos lze tedy vypočítat podílem dosažených nákladů na plánované a přepočtením alokační cenou. Za tribuny firma vykáže $\frac{2\,300\,000}{9\,900\,000} * 12\,306\,667 = 2\,859\,125$ €. Obdobně firma vypočte výnos za trávník $\frac{375\,000}{625\,000} * 662\,667 = 397\,600$ €. Jelikož na zavlažování společnost vynaložila méně nákladů, nabízí se dvě možnosti. Buď firma přepočte výnos k novým celkovým nákladům, nebo může uznat výnos ve zbytku transakční ceny díky tomu, že je zavlažování dokončené. Výnos za zavlažování tedy činí $1\,230\,667 - \frac{700\,000}{1\,100\,000} * 1\,230\,667 = 447\,515$ € a celkové výnosy tak za druhý rok jsou $2\,859\,125 + 447\,515 + 397\,600 = 3\,704\,240$ €.

Od třetího roku již probíhá pouze výstavba tribun. Ta pokračuje dle plánu a náklady byly vynaloženy v hodnotě 2 000 000 €. Výnosy se v tomto případě vykážou ve výši $\frac{2\,000\,000}{9\,900\,000} * 12\,306\,667 = 2\,486\,195$ €.

Ve čtvrtém roce byly bohužel celkové náklady o 100 000 € vyšší, než bylo v plánu, což i navýšilo celkové propočtené náklady za zakázku. Je tedy třeba propočítat poměr nákladů k novému plánu a upravit o již vykázané výnosy tak, aby kumulované výnosy odpovídaly poměru nákladů k novému plánu. Výnosy

za třetí rok se spočítají jako $\frac{2\,200\,000+2\,300\,000+2\,000\,000+1\,700\,000}{9\,900\,000+100\,000} * 12\,306\,667 - (2\,734\,815 + 2\,859\,125 + 2\,486\,195) = 2\,011\,332 \text{ €}$.

Pátý rok již probíhal podle plánu s náklady 1 800 000 €. Jelikož je tento rok posledním rokem a zakázka bude vyhotovena, uzná se výnos ve zbylé výši $12\,306\,667 - 2\,734\,815 - 2\,859\,125 - 2\,486\,195 - 2\,011\,332 = 2\,215\,200 \text{ €}$, nebo lze vypočítat znovu pomocí poměrové metody k novému plánovanému budgetu $\frac{1\,800\,000}{10\,000\,000} * 12\,306\,667 = 2\,215\,200 \text{ €}$. Vícenáklady spojené s nadměrným odpadem v hodnotě 50 000 € se nijak neprojeví do výpočtu výnosu, jelikož tyto náklady jsou svou povahou neefektivně vynaložené náklady a jsou tak účtovány samostatně.

V prvním roce jsou tak vykázané výnosy v hodnotě 3 783 033 € a na straně aktiv se transakce promítne jako nárůst na účtu smluvní aktiva. Jelikož rugby team Vrchlabí platí faktury ihned, je zaúčtována platba ve prospěch účtu smluvních aktiv, které budou mít konečnou hodnotu $3\,784\,815 - 2\,840\,000 = 943\,033 \text{ €}$. V druhém roce bude podobně na účtu smluvních aktiv nárůst o vykázané výnosy včetně poklesu za vyplacenou fakturu. Ke konci druhého období bude firma Postavím to vykazovat smluvní aktiva v hodnotě $943\,033 + 3\,704\,240 - 2\,840\,000 = 1\,807\,273 \text{ €}$. Obdobně jako v prvním roce bude počítaná hodnota ke konci třetího roku $1\,807\,273 - 2\,486\,195 - 2\,840\,000 = 1\,453\,468 \text{ €}$, čtvrtého účetního roku $1\,453\,468 + 2\,011\,332 - 2\,840\,000 = 624\,800 \text{ €}$ a ke konci posledního smluvního roku $624\,800 + 2\,215\,200 - 2\,840\,000 = 0 \text{ €}$. Detailní přehled vykazovaných čísel je uveden v tabulce č. 2.

Tabulka 2: Vykazování dle IFRS 15 (v tis. €)

Náklady	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	Celkem
Tribuny	2 200	2 300	2 000	1 700	1 800	10 000
Zavlažování	700	300	0	0	0	1 000
Trávník	250	375	0	0	0	625
Celkem	3 150	2 975	2 000	1 700	1 800	11 625

Výnosy dle IFRS 15	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	Celkem
Tribuny	2 734,8	2 859,1	2 486,2	2 011,3	2 215,2	12 306,7
Zavlažování	783,2	447,5	0	0	0	1 230,7
Trávník	265	397,6	0	0	0	662,6
Celkem	3 783	3 704	2 486,2	2 011,3	2 215,2	14 200

	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	
Platba	2 840	2 840	2 840	2 840	2 840	
Smluvní aktiva	943	1 807,3	1 453,5	624,8	0	

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

4.1.2 Účtování dle IAS 11 a IAS 18

Dle standardu IAS 18 lze uznat výnos při splnění podmínky přínosu ekonomického užítku, spolehlivého ocenění a spolehlivého ocenění nákladů vynaložených na zakázku. Jelikož smlouva stanovuje přesnou částku, výnos lze považovat za spolehlivě ocenitelný. Z povahy smlouvy, kdy za výstavbu tribun a hřiště plyne společnosti Postavím to, s.r.o. protiplnění, je pravděpodobné, že firmě přinese do budoucna ekonomický užitek. V rámci výstavby lze přímo určit, jaké náklady byly vynaloženy a díky tomu lze i třetí podmínku považovat za splněnou.

Firma Postavím to, s.r.o. má sice propočítané předběžné náklady, nicméně díky menším zkušenostem a novému zákazníkovi bude pro jistotu u uznávání výnosů v prvních letech vycházet z metody nulového zisku a na metodu procenta dokončení přejde, až budou předpokládané náklady jisté a zakázka zisková (v případě ztrátové zakázky by se celá ztráta realizovala v roce, ve kterém byla zjištěna. V prvním roce tak budou účtovány výnosy v celkové hodnotě nákladů, tedy $2\,200\,000 + 700\,000 + 250\,000 = 3\,150\,000$ € viz obrázek č. 3, transakce č. 1–4 popořadě. Druhý rok bude výpočet výnosů obdobný. Celkové vykázané výnosy za druhý rok budou ve výši nákladů $2\,300\,000 + 300\,000 + 375\,000 = 2\,975\,000$ €.

Podvojný účet k nákladům na zakázku	Výnosy z dlouhodobých zakázek
2 200 000 € (1)	3 150 000 € (4)
700 000 € (2)	
250 000 € (3)	
Náklady na zakázku	Pohledávky z obchodních vztahů
(1) 2 200 000 €	(4) 3 150 000 €
(2) 700 000 €	
(3) 250 000 €	

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 3: Účtování v prvním roce dle IAS 11 a 18

Ve třetím roce byly celkové náklady spojené se zakázkou 2 000 000 €. Jelikož je nyní zakázka již za polovinou a propočítané budoucí náklady na plnění smlouvy lze považovat za spolehlivé, přejde společnost Postavím to, s.r.o. v rámci vykazování výnosů na metodu procenta dokončení. Dosavadní náklady spojené se zakázkou jsou $3\,150\,000 + 2\,975\,000 + 2\,000\,000 = 8\,125\,000$ €. Původní predikce nákladů byla 11 625 000 €, nicméně v 2 roce firma ušetřila na výstavbě zavlažování 100 000 €, a tedy prozatímní kalkulované náklady na zakázku vychází na 11 525 000 €. Celková smluvní cena byla stanovena na 14 200 000 €. Dosavadní výnosy by měly být uznány ve výši $\frac{14\,200\,000}{11\,525\,000} * 8\,125\,000 = 10\,010\,846$ €. Během předešlých let byly výnosy vykázány dohromady v celkové hodnotě

$3\,150\,000 + 2\,975\,000 = 6\,125\,000$ €, ve třetím roce bude tedy celková výše vykázaných výnosů $10\,010\,846 - 6\,125\,000 = 3\,885\,846$ €.

Celkové náklady čtvrtého roku vyšly společnost Postavím to, s.r.o. na $1\,700\,000$ €, což bylo ovšem o $100\,000$ € více, než stanovoval původní plán. Pro výpočet výnosů je tedy třeba vycházet z nového propočtu celkových nákladů na zakázku a tedy $11\,525\,000 + 100\,000 = 11\,625\,000$ € přičemž do konce čtvrtého roku bylo vynaloženo $8\,125\,000 + 1\,700\,000 = 9\,825\,000$ € na nákladech. Celkové výnosy, které by doposud byly uznané jsou ve výši $\frac{14\,200\,000}{11\,625\,000} * 9\,825\,000 = 12\,001\,290$ €.

Ve čtvrtém roce tak bude celková výše společností vykázaných výnosů v hodnotě $12\,001\,290 - 10\,010\,846 = 1\,990\,444$ €. V pátém roce vyšly skutečné náklady přesně dle plánovaných ($1\,800\,000$ €) a výnosy jsou v tomto případě vykázány ve výši $\frac{14\,200\,000}{11\,625\,000} * 1\,800\,000 = 2\,198\,710$ €. Náklady spojené s nadměrným odpadem nelze přímo přiřadit k zakázce a nebudou tedy vstupovat do výpočtu vykazování výnosů. Celkový přehled nákladů a výnosů za celé období trvání zakázky je popsán v následující tabulce č. 3.

Tabulka 3 Vykazování dle IAS 11 a IAS 18 (v tis. €)

	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	Celkem
Plán nákladů	3 150	3 075	2 000	1 600	1 800	11 625
Cena zakázky	14 200					

Náklady	3 150	2 975	2 000	1 700	1 800	11 625
Kumulativní náklady	3 150	6 125	8 125	9 825	11 625	
Výnosy	3 150	2 975	3 886	1 990	2 199	14 200
Kumulativní výnosy	3 150	6 125	10 011	12 001	14 200	
Zisk	0	0	1 886	290	399	2 575
Celkový zisk	0	0	1 886	2 176	2 575	

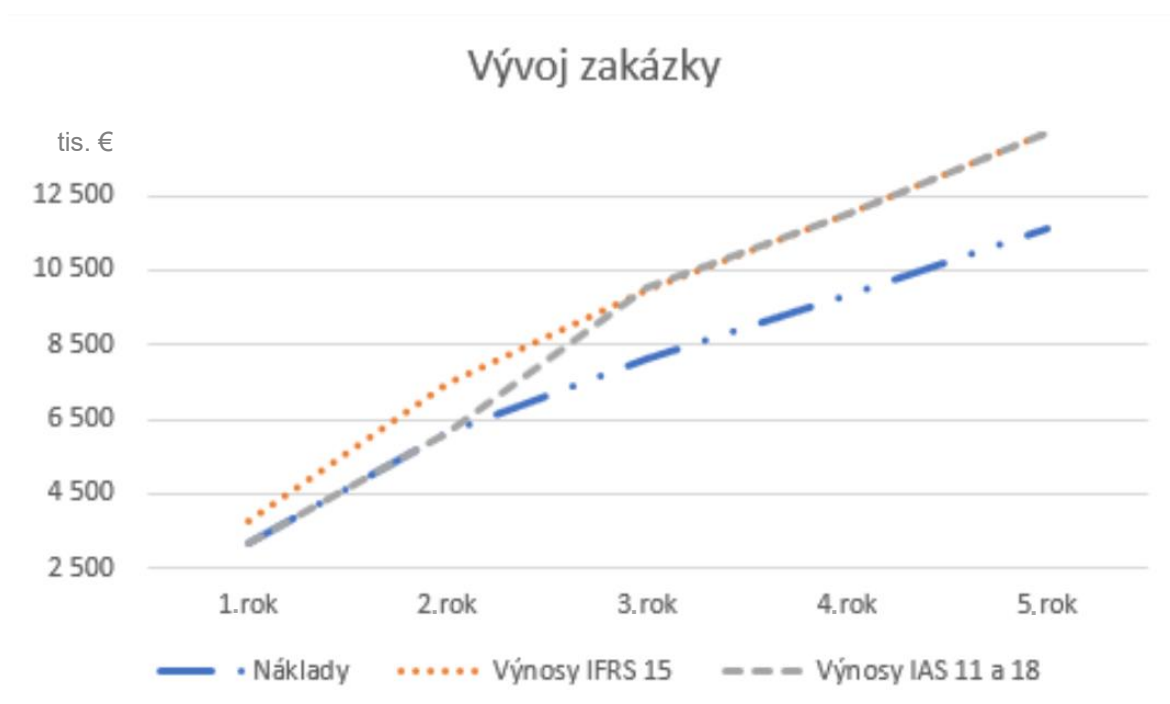
Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

4.1.3 Dopad rozdílného účtování

Zásadním rozdílem mezi standardy IFRS 15 a IAS 11 a 18 je uznávání výnosů na základě alokování transakční ceny. Standard IFRS 15 je v tomto směru více detailní a výnosy uznává nejen na základě ceny kontraktu a vynaložených nákladů, ale rozkládá každou smlouvu na jednotlivé povinnosti a výnosy uznává ve vztahu ke konkrétním položkám, což dává lepší přehled o vývoji zakázky. Další významnou změnou jsou upravené metody výpočtu. Standard IFRS 15 upouští, až na výjimečné případy, od počítání metodou nulového zisku. Právě díky metodě nulového zisku vznikl ve třetím roce významný zisk, který by jinak pod standardem IFRS 15 byl rozpuštěn již v prvních dvou letech. Ze standardu IAS 11 tak bere pouze uznávání na základě nákladů, které připadají na zakázku v přepočtu, na celkové plánované náklady. Místo metody uznávání celé ztráty tak ztrátu rozkládá v letech, jak se zakázka vyvíjí podobně, jako u tržeb. To dává důvěryhodnější přehled nad vývojem

výnosů a nákladů, které tak přesně odráží vývoj zakázky. Vyjma metody vstupů standard IFRS 15 přidal i metodu výstupů, která nově uznává výnosy na základě poměru dodaných výstupů a výstupů, které ještě dodat zbývá.

V následujícím grafu je zvýrazněn celý průběh zakázky a porovnání znávaní výnosů právě mezi standardy IFRS 15 a IAS 11 a IAS 18. U křivky standardu IFRS 15 lze pozorovat vyšší výnosy v prvních letech, kdy byl dokončen trávník společně se zavlažováním. Podobný vývoj by měla křivka výnosů dle standardu IAS 11 a IAS 18 nicméně ta v prvních letech kopíruje výši nákladů podle použité metody nulového zisku. Od třetího roku je tak křivka výnosů plošší. Zároveň lze pozorovat postupné oddalování křivek výnosů od nákladů, jak firma postupně realizuje každý rok zisk a není ho dosaženo při dokončení či startu zakázky. Jelikož položky ve smlouvě odpovídaly svými cenami i nákladům, jsou křivky od třetího roku podobné. Pokud by však smlouva obsahovala položku, která by byla plněna v rámci kratšího období, měla minimální náklady a majoritní transakční cenu, standard IFRS 15 by tento fakt spolehlivě zobrazil, zatímco standard IAS 11 a IAS 18 by zisk rozpustil v celém období v závislosti na vynaložených nákladech.



Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 4: Vývoj zakázky v porovnání probíraných standardů

4.2 Smlouva č. 2

Stát uzavřel se společností A smlouvu o výstavbě dálnice. Smlouva je uzavřena s celkovou částkou 15 milionů euro. Výstavba dálnice by měla trvat celkem 10 let a dle prvotních propočtů vyjde společnost A na 10 milionů euro.

Společnost každý rok přepočítává plánované celkové náklady spojené se zakázkou. V pátém roce ovšem přichází krize a plánované náklady převyšují smluvní cenu, podobného trendu je i šestý rok. Uvolnění od krize a snížení plánovaných nákladů pod smluvní částku přichází až v sedmém roce. V tabulce č. 4 lze vidět nejdříve skutečné náklady v jednotlivých letech, poté kumulované náklady a v posledním řádku predikci celkových kalkulovaných nákladů za zakázku v jednotlivých letech. Společnost A fakturuje své služby pravidelně ke konci každého rok ve výši 1 500 mil. euro. Faktury jsou propláceny během pár dní ještě před koncem roku. V rámci příkladu je uvažováno, že veškeré náklady jsou k smlouvě přímo přiřaditelné a nevyskytují se nikde žádné vícenáklady.

Tabulka 4: Smlouva č. 2 - náklady v letech (v mil. €)

Roky:	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
Náklady daného roku	0,9	1	1,2	1,5	1,8	1,8	1,1	1	0,9	0,8
Kumulované Náklady	0,9	1,9	3,1	4,6	6,4	8,2	9,3	10,3	11,2	12
Predikované náklady na zakázku	10	11	11,5	13	16	17	14	13,5	12,7	12

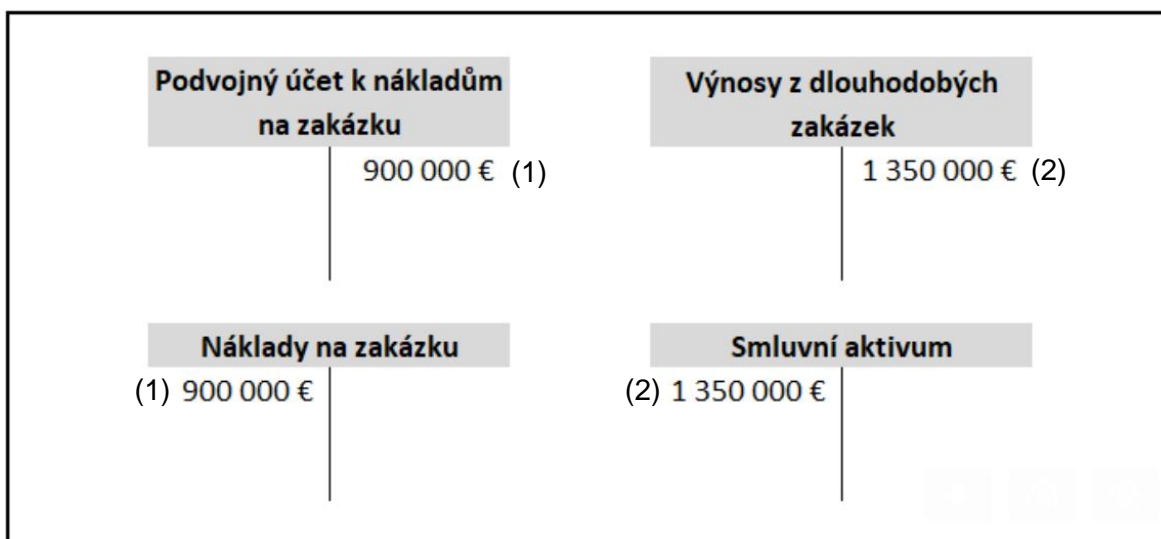
Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

V následujících dvou podkapitolách je rozpis účtování v rámci jednotlivých standardů. První podkapitola rozebírá účtování dle standardu IFRS 15. Druhá podkapitola účtuje smlouvu dle IAS 11 a IAS 18. Rozdíly v účtování jsou shrnuty v kapitole 4.2.3.

4.2.1 Účtování dle IFRS 15

První krok pětistupňového modelu je věnován identifikaci smlouvy. Společnost A uzavírá smlouvu, u které předpokládá, že dojde k zisku, zároveň ze smlouvy plynou povinnosti plnění. První krok je tímto splněn. Druhý krok se zabývá identifikací povinností, které plynou ze smlouvy. Smlouva č. 2 obsahuje pouze jednu povinnost a tou je výstavba dálnice. Jelikož je zakázka ohodnocena fixní cenou 15 mil. € a nejsou zde žádné variabilní složky, transakční cena se tímto rovná ceně smluvní. Díky jedné smluvní povinnosti je v rámci čtvrtého kroku transakční cena plně alokována na výstavbu dálnice. Jelikož jsou náklady na zakázku stanovené a spolehlivě ocenitelné, bude společnost oceňovat výnosy metodou vstupů.

V prvním roce jsou celkové náklady ve výši 900 tis. € (transakce č. 1 na obrázku č. 5) a aktuální budget je 10 mil. €. Výše celkových výnosů za první rok tak bude $\frac{900}{10\,000} * 15\,000 = 1\,350$ tis € (viz grafické znázornění na obrázku č. 5, transakce č. 2)



Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 5: Účtování v prvním roce dle IFRS 15

V druhém roce vznikly další náklady ve výši 1 mil. € a plánované náklady po přepočítání jsou ve výši 11 mil. €. Celkové výnosy, které firma rozezná k druhému roku tak budou $\frac{1\,900}{11\,000} * 15\,000 = 2\,591$ tis. €. Výnosy připadající druhému roku se tak vykážou v hodnotě $2\,591 - 1\,350 = 1\,241$ tis. €. V třetím roce jsou již celkové náklady ve výši 3 100 tis. € a plánované se posouvají na 11 500 tis. €.

Dosavadní výnosy se tak vypočítají jako $\frac{3\,100}{11\,500} * 15\,000 = 4\,043$ tis. €. Třetímu roku bude tedy připadat $4\,043 - 2\,591 = 1\,453$ tis. €. Čtvrtý rok s sebou přinesl dalších 1 500 tis. € nákladů, které spolu se zhoršujícím se výsledkem posunuly plánované náklady na novou hranici 13 mil. €. Dosavadní výnosy za zakázku se tak vykážou v hodnotě $\frac{3\,100+1\,500}{13\,000} * 15\,000 = 5\,308$ tis. €. Ve čtvrtém roce se tedy v rámci výnosů vykáže $5\,308 - 4\,034 = 1\,264$ tis. €. Pátý rok s sebou přinesl další náklady v hodnotě 1 800 tis. €, které celkové navýšily na 6 400 tis. €. Nový přepočítaný budget je nyní 16 mil. €. Dosavadní výnosy tak budou $\frac{6\,400}{16\,000} * 15\,000 = 6\,000$ tis. €. Pro pátý rok tedy společnost A vykáže výnosy v částce $6\,000 - 5\,308 = 692$ tis. €. V šestém roce je vynaloženo stejně nákladů, jako v roce pátém, což zvedá kumulované náklady na hodnotu 8,2 mil. € a zároveň s horšící se situací jsou navýšeny i plánované náklady na 17 mil. €. Na konci šestého roku tak bude celkem za zakázku $\frac{8\,200}{17\,000} * 15\,000 = 7\,235$ tis. € výnosů. V daném roce to je celkem tedy $7\,235 - 6\,000 = 1\,235$ tis. €. Za sedmý rok už byl ekonomicky výrazně lepší než předchozí dva. Společnost A vynaložila pouze 1,1 mil. €, což navýšilo kumulované náklady na 9,3 mil. €. Vyhledka lepších časů ponížila kalkulace na celkovou zakázku, aktuální predikce je nyní 14 mil. €, zakázka se tedy znovu jeví jako zisková. Celkové výnosy tak jsou $\frac{9\,300}{14\,000} * 15\,000 = 9\,964$ tis. €, a tedy výnosy za sedmý rok se vykážou v hodnotě $9\,964 - 7\,235 = 2\,729$ tis. €. Osmý rok pokračuje v duchu zlepšujících se ekonomických podmínek a firma vykazuje pouze 1 mil. €, což navyšuje kumulované náklady pouze na 10 300 tis. € a budget se nyní nachází na 13,5 mil. €. Výše dosavadních výnosů tak bude $\frac{10\,300}{13\,500} * 15\,000 = 11\,444$ tis. €. V osmém roce společnost A vykáže ve výkazu zisků a ztrát výnosy v hodnotě $11\,444 - 9\,964 = 1\,480$ tis. €. Trend drží i rok devátý, kdy firma vynakládá pouze 900 tis. € v nákladech a kumulované tak má v hodnotě 11,2 mil. €. Celkové plánované náklady jsou ke konci roku ve výši 12,7 mil. €. Výnosy se tak za celých devět let vypočítají jako $\frac{11\,200}{12\,700} * 15\,000 = 13\,228$ tis. €. Devátému roku připadají výnosy ve výši $13\,228 - 11\,444 = 1\,784$ tis. €. V posledním roce firma vynaložila 800 tis. € a zakázku zároveň včas dokončila. Vykáže tedy za smlouvu výnosy ve zbylé hodnotě $15\,000 - 13\,228 = 1\,772$ tis. €. Vývoj výnosů a kumulovaných výnosů v zachycení účetního standardu IFRS 15 je vidět v tabulce č. 5.

Tabulka 5: Výnosy v letech dle IFRS 15 (v tis. €)

	Výnos	Kumulativní výnos
1. rok	1 350	1 350
2. rok	1 241	2 591
3. rok	1 453	4 043
4. rok	1 264	5 308
5. rok	692	6 000

	Výnos	Kumulativní výnos
6. rok	1 235	7 235
7. rok	2 729	9 964
8. rok	1 480	11 444
9. rok	1 784	13 228
10. rok	1 772	15 000

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Jelikož firma fakturuje každý rok v částce 1 500 tis. €, bude vykazovat ke konci roku smluvní aktivum či pasivum v závislosti na dokončení zakázky a proběhlých vyfakturovaných plateb. V prvním roce jsou vykázány výnosy v hodnotě 1 350 tis. €, přičemž firma fakturovala a následně obdržela částku 1,5 mil. €. Díky přepacení vykáže společnost A v prvním roce smluvní závazek ve výši 150 tis. €. Podobně takto budou počítány i zbylé roky. Společnost bude vykazovat smluvní aktivum či pasivum v závislosti na tom, zdali stát jejich vykazované výnosy přeplatil, či ne. Přehlednější znázornění vykazování ji vidět v tabulce č. 6. Ve druhém sloupci jsou uvedeny kumulované výnosy a ve třetím sloupci kolik celkem stát společnosti A zaplatil. Rozdíl těchto hodnot je uveden ve sloupci čtvrtém a vždy v absolutní hodnotě. To, jestli stát zaplatil více, než si společnost mohla nárokovat je zobrazeno v sloupci posledním, v závislosti na tom se rozhoduje, zdali bude firma účtovat o smluvním aktivu (pokud si nárokuje více, než je jí proplaceno), nebo o smluvním závazku (pokud je proplaceno více, než si společnost A může nárokovat).

Tabulka 6: Vykázání smluvních aktiv/pasiv (v tis. €)

	Kumulované výnosy	Celkem zapláceno	Hodnota pro vykázání	Smluvní aktivum/závazek
1. rok	1 350	1 500	150	Smluvní závazek
2. rok	2 591	3 000	409	Smluvní závazek
3. rok	4 043	4 500	457	Smluvní závazek
4. rok	5 308	6 000	692	Smluvní závazek
5. rok	6 000	7 500	1 500	Smluvní závazek
6. rok	7 235	9 000	1 765	Smluvní závazek
7. rok	9 964	10 500	536	Smluvní závazek
8. rok	11 444	12 000	556	Smluvní závazek
9. rok	13 228	13 500	272	Smluvní závazek
10. rok	15 000	15 000	0	Smluvní závazek

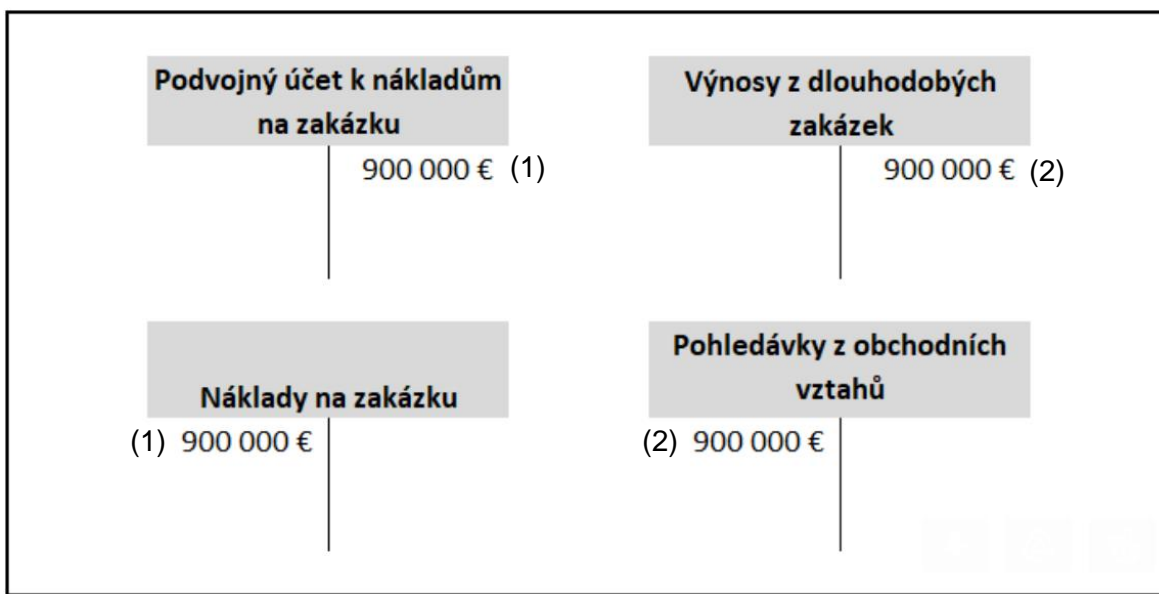
Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Jelikož v každém roce přesahovala částka proplacených faktur celkovou výši, kterou si společnost A mohla nárokovat, bude v jednotlivých letech vykazovat smluvní závazek. K dorovnání dojde až v posledním roce, kdy je faktura plně splacena a rozdíl je tím nulový.

4.2.2 Účtování dle IAS 11 a IAS 18

Dle standardu IAS 18 lze uznat výnos při splnění podmínky přínosu ekonomického užitku, spolehlivého ocenění a spolehlivého ocenění nákladů vynaložených na zakázku. Jelikož smlouva stanovuje přesnou částku, výnos lze považovat za spolehlivě ocenitelný. Z povahy smlouvy, kdy za výstavbu dálnice plyne společnosti A protiplnění, je pravděpodobné, že firmě přinese do budoucna ekonomický užitek. V rámci výstavby lze přímo určit, jaké náklady byly vynaloženy a díky tomu lze i třetí podmínku považovat za splněnou.

Společnost A sice dle předběžných kalkulací má plánované náklady nižší, než je cena smlouvy, nicméně v rámci opatrnosti a délce zakázky bude v prvních letech volit metodu nulového zisku, a to do té doby, než bude zisk pravděpodobnější. V prvním roce tak vykáže výnosy ve výši nákladů, a to 900 tis. € (viz grafické znázornění v obrázku č. 6, transakce č 1 a 2). Podobně tak bude postupovat i druhý rok, kdy vykáže 1 mil. €, tedy stejně, jako náklady.



Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 6: Účtování v prvním roce dle IAS 11 a 18

Ve třetím roce jsou vynaloženy náklady ve výši 1,2 mil. €. Jelikož zakázka vychází relativně dobře a zisk je jistý, rozhodne se společnost přejít na metodu procenta dokončení. Celkové náklady za zakázku tak doteď jsou ve výši $900 + 1\,000 + 1\,200 = 3\,100$ tis. €. Zároveň prozatímní predikce stanovuje celkové náklady na zakázku v hodnotě 11,5 mil. €. Díky tomu společnost vypočte celkové výnosy, které by měly doposud vynaložit a to $\frac{3\,100}{11\,500} * 15\,000 = 4\,043$ tis. €. V prvním a druhém roce již nějaké výnosy vynaložily, a proto ve třetím období vykážou výnosy ve výši $4\,043 - 1\,000 - 900 = 2\,143$ tis. €. Podobně bude počítán i rok následující, kdy firma vynaložila náklady v hodnotě 1,5 mil. € a nová predikce stanovuje celkové v hodnotě 13 mil. €. Celkové výnosy ze zakázky by tak za první čtyři roky měly být $\frac{4\,600}{13\,000} * 15\,000 = 5\,308$ tis. €.

V pátém roce začala ekonomika upadat a plánované náklady se najednou dostaly nad smluvní cenu, a to na celkových 16 mil. €. Jelikož se nyní firma nachází ve ztrátové zakázce, musí dle metody okamžitého vykázání očekávaných ztrát správně vykázat celou svou ztrátu v daném roce. Prozatímní očekávaná ztráta je v daném roce $15\,000 - 16\,000 = -1\,000$ tis. €. Kumulované náklady dosahují ke konci roku hodnoty 6,4 mil. €. Pro vykázání ztráty v plné výši by měly celkové výnosy ke konci roku nabývat výše $6,4 - 1 = 5,4$ mil. €. Firma proto za pátý rok plnění smlouvy vykáže výnosy v hodnotě $5\,400 - 5\,308 = 92$ tis. €. Krize pokračuje i v šestém roce, kdy plánované náklady dosáhly výše 17 mil. € a jsou tedy o 2 miliony vyšší, než je protiplnění ze smlouvy. Zde firma musí znovu vykázat očekávanou ztrátu v plné výši. Celkové náklady v daném roce dosáhly hodnoty 8,2 mil. €, dosavadní výnosy by tak měly být o 2 miliony nižší a tedy 6,2 mil. €. V šestém roce firma tedy vykáže výnosy v hodnotě $6\,200 - 5\,400 = 800$ tis. €.

V sedmém roce ekonomika znovu ožila a plánované náklady nyní klesají pod smluvní částku na 14 mil. € díky čemuž může firma opustit metodu vykázání očekávané ztráty v plné výši. Nicméně v návaznosti na rychle se měnící ekonomiku nenavážou znovu na metodu procenta dokončení, ale v rámci zásady opatrnosti zvolí ještě metodu nulového zisku. V sedmém roce společnost A vynaložila náklady ve výši 1 100 tis. €. Celkové náklady na zakázku tak činí 9 300 tis. €. Firma prozatím vykázala výnosy v hodnotě 6,2 mil. €. Aby tak uplatnila metodu nulového zisku bude výnosy sedmého roku počítat jako $9\,300 - 6\,200 = 3\,100$ tis. €. Obdobně tak vypočítá i výnosy osmého roku, kdy vynaložila náklady v hodnotě 1 mil. €. Celkové náklady a výnosy na zakázku tak ke konci osmého roku jsou 10 300 tis. €.

V devátém roce účetní jednotka eviduje náklady v hodnotě 900 tis. € což posouvá celkové kumulované náklady na 11,2 mil. €. Po novém přepočtu jsou plánované náklady na zakázku 12,7 mil. €. Jelikož je již předposlední rok a zisk je téměř jistý, přejde účetní jednotka znovu do metody procenta dokončení a celkové výnosy tak vypočte jako $\frac{11\,200}{12\,700} * 15\,000 = 13\,228$ tis. €. Pro devátý rok tedy vykáže výnosy v hodnotě $13\,228 - 10\,300 = 2\,928$ tis. €. Poslední rok je zakázka dokončena s využitím 800 tis. € nákladů a společnost A tedy vykáže zbylé výnosy jako rozdíl dosavadních a smluvní částky $15\,000 - 13\,228 = 1\,772$ tis. €.

Podrobný přehled vykazování výnosů v letech je v tabulce č. 7. Ve druhém a pátém sloupci lze vidět výnosy, které byly vykázány v daném roce (první a čtvrtý sloupec). V třetím a šestém sloupci lze pak vidět celkové kumulované výnosy napříč plnění zakázky v letech.

Tabulka 7: Výnosy v letech dle IAS 11 a IAS 18 (v tis. €)

	Výnosy	Kum. Výnosy
1. rok	900	900
2. rok	1 000	1 900
3. rok	2 143	4 043
4. rok	1 264	5 308
5. rok	92	5 400

	Výnosy	Kum. výnosy
6. rok	800	6 200
7. rok	3 100	9 300
8. rok	1 000	10 300
9. rok	2 928	13 228
10. rok	1 772	15 000

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

4.2.3 Dopad rozdílného účtování

Zatímco smlouva č. 1 je věnována více rozdílům v rámci práce s alokační cenou, smlouva č. 2 je postavená na vypíchnutí rozdílnosti v metodách vypočítávání výnosů. Ve výpočtu příkladu byla vidět větší jednoduchost standardu IFRS 15, který vždy vycházel z plánované výše nákladů a celkové transakční sumy, tedy v analogii standardu IAS 11 vycházel pouze z metody procenta dokončení. Na druhou stranu výpočet příkladu dle standardů IAS 11 a IAS 18 s sebou přinášel mnoho změn v závislosti na vývoji ekonomické situace a dané zakázky. Díky možnosti výměny metod pak může docházet k chybám při vykazování, kdy zakázka může přejít pod metodu nulového zisku a následně být opomenuta při možném přechodu na metodu procenta dokončení. Zejména přechod mezi metodou nulového zisku a metodou procenta dokončení může být potencionálním rizikem pro správnost vykazování výnosů. Management musí v rámci zásady opatrnosti volit vždy tu horší možnost. Nicméně se správnými argumenty a úsudky lze ovlivnit přechod z metody nulového zisku do metody procenta dokončení a díky tomu zde hrozí možnost manipulace s výnosy a tím i s daňovou povinností. V rámci možnosti změn metod jsou tak dle

standardů IAS 11 a IAS 18 výnosy daleko volatilnější a mohou se více odchylovat. Díky pouze dvěma metodám a konzistentnosti standardu IFRS 15 jsou výnosy lépe rozprostřeny v rámci dané zakázky.

V tabulce č. 8 je porovnání vývoje výnosů v jednotlivých letech v rámci probíraných standardů IFRS 15 a IAS 11 a 18. V druhém a třetím sloupci lze vidět vývoj nákladů v letech, a to jak v jednotlivých, tak kumulovaně. Čtvrtý a pátý sloupec jsou věnovány vývoji výnosů dle IFRS 15 a to znovu jak v jednotlivých letech, tak i kumulovaně. Obdobně je stavěný i šestý a sedmý sloupec, které také zobrazují vývoj výnosů v letech, nicméně dle standardu IAS 11 a IAS18.

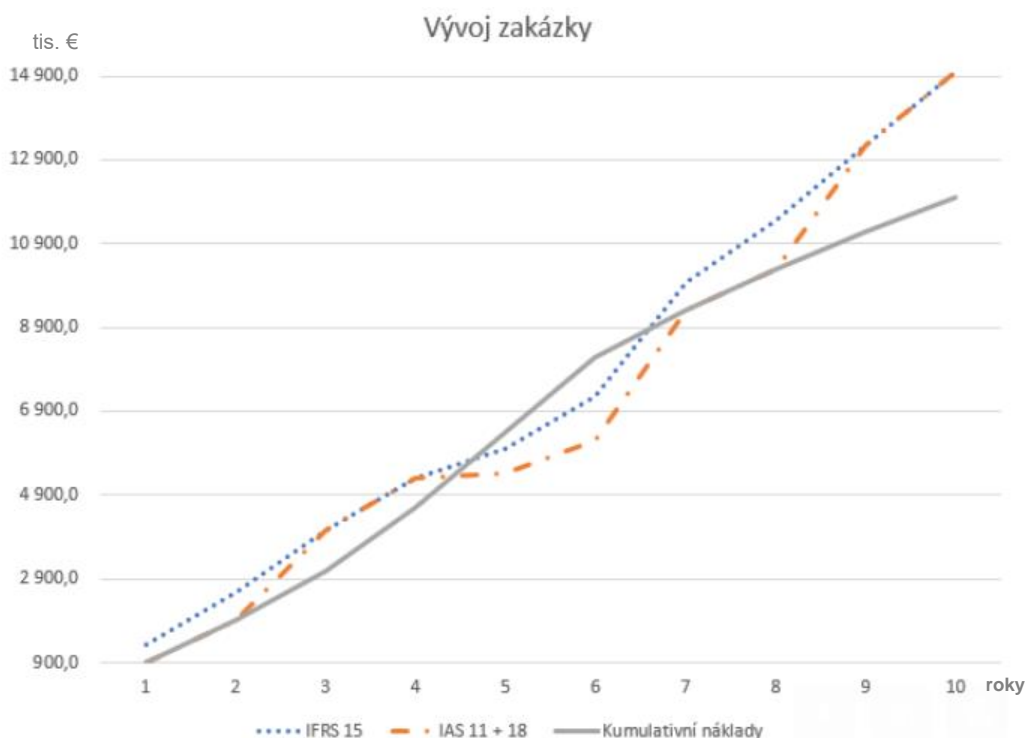
Tabulka 8: Porovnání výnosů dle IFRS 15 a IAS 11 a 18 (v tis. €)

	Náklad	Kum. náklad	IFRS 15		IAS 11 + IAS 18	
			Výnos	Kum. výnos	Výnos	Kum. výnos
1. rok	900	900	1 350	1 350	900	900
2. rok	1 000	1 900	1 241	2 591	1 000	1 900
3. rok	1 200	3 100	1 453	4 043	2 143	4 043
4. rok	1 500	4 600	1 264	5 308	1 264	5 308
5. rok	1 800	6 400	692	6 000	92	5 400
6. rok	1 800	8 200	1 235	7 235	800	6 200
7. rok	1 100	9 300	2 729	9 964	3 100	9 300
8. rok	1 000	10 300	1 480	11 444	1 000	10 300
9. rok	900	11 200	1 784	13 228	2 928	13 228
10. rok	800	12 000	1 772	15 000	1 772	15 000

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Lepší přehled v rámci rozdílnosti účtování různých standardů naskytuje graf na obrázku č. 8. Na grafu lze vidět vývoj kumulativních veličin nákladů a výnosů jak dle standardu IFRS 15, tak i dle IAS 11 a 18. Vývoj kumulativních nákladů je

znázorněn plnou čarou. Vývoj kumulativních výnosů dle IFRS 15 je znázorněn čarou tečkovanou a vývoj kumulativních výnosů dle IAS 11 a 18 čarou čerchovanou. Z obrázku č. 7 je vidět větší stálost výnosů dle standardu IFRS 15 oproti volatilitě standardů IAS 11 a IAS 18.

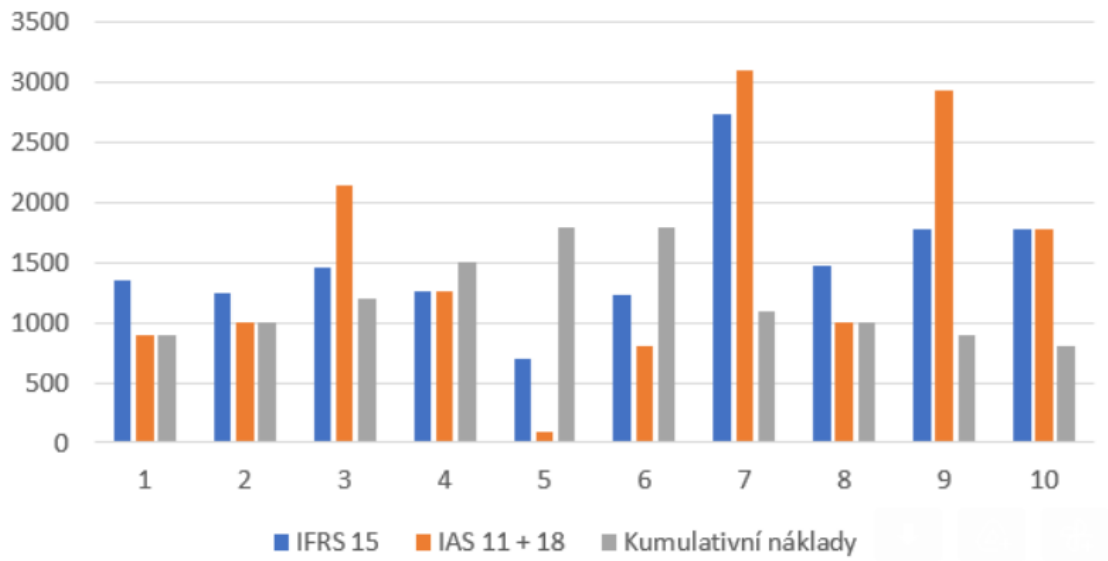


Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 7: Porovnání kumulativních výnosů v rámci probíraných standardů

Obrázek č. 8 zobrazuje přehled vykazování výnosů v jednotlivých letech v porovnání standardů IFRS 15 a IAS 11 a 18. Dává lepší přehled nad volatilitou výnosů způsobenou změnami metod v rámci období plnění zakázky. První sloupec zobrazuje výši výnosů kalkulovaných pomocí metodou IFRS 15. Prostřední sloupec vykazuje výnosy podle metod IAS 11 a IAS 18. Třetí a poslední sloupec je výše nákladů. V rámci zkoumaných let je vidět větší stálost u sloupce IFRS 15 s výjimkou sedmého roku, kdy přešla krize a kalkulované náklady se snížily pod smluvní částku. Výnosy dle standardu IAS 11 a IAS 18 jsou naopak daleko volatilnější a více tak odráží ekonomické cykly.

Vývoj výnosů v jednotlivých letech



Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 8: Porovnání výnosů v letech v rámci probíraných standardů

5 Analýza účetních závěrek podniků při přechodu na standard IFRS 15

V rámci této kapitoly jsou analyzovány dopady změny standardů IAS 11 a IAS 18 na standard IFRS 15. Pro analýzu jsou použity výroční zprávy zmíněných společností a zkoumány nejen dopady v čase, ale i samotné komentáře firem ke změnám. Analýza je cílena na účetní závěrky firem v období přechodu na nový standard.

Jelikož standard IFRS 15 upravuje hlavně výpočet výnosů, je výzkum zaměřen na vývoj výnosů oproti nákladům v čase přechodu mezi standardy. V rámci podpůrné analýzy jsou zároveň zkoumány komentáře jednotlivých firem ke změnám, které nový standard přinesl.

5.1 Analýza vybraných finančních ukazatelů

Pro analýzu je vybráno deset společností vykazujících podle mezinárodních účetních standardů IFRS. Hlavní zaměření je na výši prezentovaných provozních výnosů a provozních nákladů. Tyto položky by v letech přechodu mezi standardy měly dát spolehlivý přehled o finálních dopadech. Je však důležité si uvědomit, že vývoj výnosů a nákladů může být ovlivněn různými faktory, jako je změna tržní poptávky, hospodářský cyklus nebo strategická rozhodnutí společnosti. Proto je k těmto dvěma položkám přidán ukazatel rentability tržeb (ROS). Ukazatel rentability tržeb porovnává provozní výnosy s provozními náklady a ukazuje, jakou část tržeb společnost udržuje po odečtení nákladů na provoz. Výpočet ukazatele ROS je $ROS = \frac{\text{Provozní výnosy} - \text{Provozní náklady}}{\text{Provozní výnosy}}$. Jelikož standard IFRS 15 upravuje hlavně výpočet výnosů, bude tento ukazatel vhodným doplněním analýzy.

Tabulka 9: Vybrané finanční ukazatele firem (v mil. CZK)

Společnost	2016	2017	2018	2019	Položka
Skanska a.s.	10 371	8 293	8 045	8 141	Výnosy
	10 150	8 175	8 472	7 991	Náklady
	2,1 %	1,4 %	-5,3 %	1,8 %	ROS
Metrostav a.s.	27 810	31 206	35 092	41 741	Výnosy
	27 373	30 811	34 266	39 676	Náklady
	1,6 %	1,3 %	2,4 %	4,9 %	ROS
ČEZ, a.s.	203 744	201 906	184 486	206 192	Výnosy
	177 630	176 286	164 727	179 763	Náklady
	12,8 %	12,7 %	10,7 %	12,8 %	ROS
O2 Czech Republic a.s.	29 773	37 709	37 996	38 760	Výnosy
	22 242	27 688	27 140	26 397	Náklady
	25,3 %	26,6 %	28,6 %	31,9 %	ROS
BigBoard Praha, a.s.	1 029	1 061	1 111	1 265	Výnosy
	885	893	1 029	1 175	Náklady
	14 %	15,8 %	7,4 %	7,1 %	ROS
NET4GAS, s.r.o.	9 280	7 397	7 335	8 054	Výnosy
	3 524	3 201	2 801	3 024	Náklady
	62 %	56,7 %	61,8 %	62,5 %	ROS
Diamond Point, a.s.	130 833	129 617	130 550	132 211	Výnosy
	28 997	29 297	28 935	32 360	Náklady
	77,8 %	77,4 %	77,8 %	75,5 %	ROS
Pražská plynárenská, a.s.	12 241	12 549	12 446	14 902	Výnosy
	8 610	8 518	9 003	11 559	Náklady
	30 %	32 %	28 %	22 %	ROS

Společnost	2016	2017	2018	2019	Položka
ŠKODA TRANSPORTATION a.s.	15 731	11 771	11 780	9 905	Výnosy
	13 278	10 863	11 410	9 996	Náklady
	15,6 %	7,7 %	3,1 %	-0,9 %	ROS
Philip Morris ČR a.s.	11 453	12 200	14 082	17 092	Výnosy
	6 006	6 092	6 079	8 384	Náklady
	47,6 %	50,1 %	56,8 %	50,9 %	ROS

Zdroj: (Vlastní zpracování z výročních zpráv výše uvedených společností, 2023)

Analýza deseti firem v letech přechodu nevykazuje signifikantní odchylky. V jednotlivých letech nebyly zaznamenány významné dopady do vykazovaných výnosů, a to ani v přepočtu na provozní marži. Společnost Skanska a.s. v letech před přechodem na standard IFRS 15 klesající provozní marži, což je završeno v roce přechodu marží zápornou. To by mohlo indikovat významný vliv přechodu na nový standard, nicméně účetní jednotka v příloze k účetní závěrce zmiňuje, že přechod na nový standard neměl materiální vliv na vykazované hodnoty, odchylka se tedy vztahuje čistě k provoznímu výsledku. Podobný průběh před přechodem na nový standard měla společnost Metrostav a.s., které obdobně před přechodem klesala provozní marže, ta ovšem od roku 2018 začala znovu stoupat. Společnost Metrostav a.s. nicméně komentuje významný dopad pouze na ocenění zásob a nerozděleného zisku.

Ukazatelé se nemění ani v rámci energetického průmyslu. Odchylku lze zaznamenat pouze u společnosti ČEZ, a.s., která v roce 2018 zaznamenala propad o 2 %, který ovšem vykompenzoval rok 2019. K odchylce se společnost ve své výroční zprávě nevyjadřuje v kapitole změn v rámci přijetí IFRS 15, může se tedy jednat pouze o horší ekonomický rok. Co se týče zbylých společností, významný skok v roce 2018 zaznamenala společnost Philip Morris ČR a.s. a to téměř o 7 % z roku 2017 na rok 2018. I tato společnost ve své závěrce komentuje dopady IFRS 15 do výroční zprávy jako nevýznamné a lze tuto odchylku přiřadit ekonomickému výsledku. Ostatní společnosti vykazovaly v letech analýzy stálý růst s odchylkou

maximálně 2 %. Taková odchylka nebyla uvažovaná jako významná a nebyla tedy dále zkoumána. Větší náhled do změn v rámci dopadů přechodu na standard IFRS 15 nabízí průzkum komentářů, popisujících danou aplikaci v rámci vybraných společností a podpůrná DuPontova analýza.

V rámci podpůrné analýzy dopadů do účetních závěrek jsou dále zkoumány ukazatele přímo související s vlastním kapitálem, jelikož standard IFRS 15 ovlivňuje právě výpočet výnosů, které jsou součástí vlastního kapitálu. Příhodným ukazatelem by tak byla rentabilita vlastního kapitálu (ROE). Pro detailnější pohled na změny budou však využity tři ukazatele, ze kterých se ROE skládá, a tedy zisková marže (v tomto případě počítaná jako čistý zisk k tržbám – v tabulce pod označením ROS), obrat aktiv (poměr tržeb k celkovým aktivům – v tabulce pod označením OA) a finanční páka (poměr vlastního kapitálu k celkovým aktivům – v tabulce pod označením FP). Ukazatel ROS tak podobně jako v tabulce č. 9 ukazuje vliv nového výpočtu výnosů na náklady, důraz je zde kladen hlavně na významné změny mezi lety 2017 a 2018. Ukazatel finanční páky identifikuje změnu ve výši vlastního kapitálu oproti celkovým pasivům, která by mohla být způsobena retrospektivní aplikací standardu IFRS 15. Ukazatel obratu celkových aktiv je zvolen jako podpůrná komponenta DuPontova rozkladu rentability vlastního kapitálu. Ukazatele jsou spočteny na základě dat získaných z účetních závěrek analyzovaných společností viz tabulka č. 10. Jelikož je diplomová práce zaměřena především na aplikaci standardu IFRS 15, jsou ukazatele komentovány pouze z tohoto pohledu, a ne z pohledu finanční pozice či jiné analýzy.

Tabulka 10: Du Pontova analýza vybraných společností

Společnost	2016	2017	2018	2019	Položka
Skanska a.s.	2,06 %	2,44 %	- 4,15 %	2,4 %	ROS
	0,899	0,888	0,987	0,935	OA
	2,1186	2,011	1,97	2,025	FP
	3,9 %	4,35 %	- 8 %	4,5 %	ROE
Metrostav a.s.	1,18 %	0,57 %	2,1 %	3,86 %	ROS
	1,13	1,128	1,1	1,25	OA
	2,7	3,036	3,28	3,028	FP
	3,6 %	1,9 %	7,6 %	14,6 %	ROE
ČEZ, a.s.	7,15 %	9,39 %	5,7 %	7 %	ROS
	0,32	0,32	0,26	0,29	OA
	2,41	2,46	2,96	2,76	FP
	5,5 %	7,4 %	4,38 %	5,6 %	ROE
O2 Czech Republic a.s.	14 %	14,8 %	14,3 %	14 %	ROS
	1,126	1,08	1,05	0,908	OA
	1,902	2,25	2,37	3,01	FP
	30 %	36 %	35,6 %	38,3 %	ROE
BigBoard Praha, a.s.	2 %	8 %	- 1,6 %	-11,97 %	ROS
	0,484	0,467	0,497	0,319	OA
	6,15	5,645	4,659	11,96	FP
	6 %	21 %	-3,7 %	-45,7 %	ROE
NET4GAS, s.r.o.	15,3 %	35,6 %	40 %	41 %	ROS
	0,2	0,16	0,15	0,15	OA
	6	4,9	4,2	4	FP
	18,4 %	28 %	25,2 %	24,6 %	ROE

Společnost	2016	2017	2018	2019	Položka
Diamond Point, a.s.	17,9 %	15,3 %	16,76 %	19,8 %	ROS
	0,08	0,08	0,08	0,08	OA
	5,248	5,016	4,96	5,09	FP
	7,5 %	6,1 %	6,7 %	8 %	ROE
Pražská plynárenská, a.s.	11,4 %	12,8 %	7,6 %	6 %	ROS
	1,45	1,173	1,055	1,214	OA
	2,9	2,678	2,612	2,561	FP
	47,9 %	40 %	21 %	18,7 %	ROE
ŠKODA TRANSPORTATION a.s.	10 %	2,1 %	2,8 %	-3,8 %	ROS
	0,724	0,498	0,507	0,409	OA
	3,283	2,059	2,01	2,132	FP
	23,8 %	2,2 %	2,85 %	-3,3 %	ROE
Philip Morris ČR a.s.	24 %	28,5 %	27,2 %	23,5 %	ROS
	0,736	0,784	0,883	1,043	OA
	1,9	1,744	1,629	1,738	FP
	33,6 %	39 %	39 %	42,6 %	ROE

Zdroj: (Vlastní zpracování z výročních zpráv výše uvedených společností, 2023)

Mezi významnější odchylky DuPontovy analýzy lze řadit hned první zkoumanou firmu Skanska a.s., která má mezi lety aplikování standardu pokles ROE z 4,35 % na -8 %. To je dáno primárně poklesem na ukazateli ROS. Ostatní komponenty rentability vlastního kapitálu zůstávají relativně stejné. Tato změna je však provozního charakteru, a nikoliv dopadem aplikace IFRS 15, jelikož společnost v příloze zmiňuje, že aplikace standardu neměla významné dopady do prezentovaných čísel. Podobný výsledek analýzy jako u společnosti Skanska a.s. přináší i DuPontův rozklad u společnosti Metrostav a.s., pouze s opačnými změnami. Významnou meziroční odchylku lze sledovat i u společnosti

Pražská plynárenská, a.s., které v letech aplikace spadl ukazatel ROE téměř o 20 %. Hlavní změnu zde nese komponenta rentability tržeb, jelikož oproti skoro neměnným výnosům celkový zisk po zdanění výrazně klesl. Dle komentářů v příloze k účetní závěrce však pohyb významně nesouvisí se změnami způsobenými aplikací IFRS 15.

Další propad je sledován u společnosti ČEZ, a.s., který je nyní způsoben jak komponentou ROS, tak obratem aktiv a částečně kompenzován nárůstem finanční páky. Společnosti tak nejen klesla schopnost z tržeb generovat zisk, ale také klesla užítkovost celkových aktiv, kdy v roce 2018 každá koruna bilanční sumy generovala 0,26 korun tržeb, což bylo o 0,06 korun méně než v roce předchozím. Poslední zmiňovanou odchylkou je společnost BigBoard Praha, a.s., která od roku 2018 vykazuje významné ztráty. Tyto ztráty jsou dle komentářů čistě provozní, a nikoliv působením aplikace IFRS 15. U zbylých firem byla změna ROE primárně řízena změnou ROS, ostatní komponenty zůstaly zpravidla nezměněny.

Výše zmíněné společnosti Skanska a.s., Metrostav a.s., ČEZ, a.s., Pražská plynárenská, a.s. a BigBoard Praha, a.s. byly z důvodu vyšších odchylek podrobeny důkladnější analýze zaměřené na meziroční pohyb ROE, konkrétně na meziroční pohyb jeho komponent a tedy ROS, FP a OA. V rámci analýzy je počítán absolutní meziroční nárůst či pokles ukazatelů (počítáno jako meziroční rozdíl ukazatelů), jejich procentuální podíl, o který vzrostly či klesly (počítáno jako podíl meziročního pohybu oproti základně) a nakonec je spočten výsledný vliv na pohyb cílového ukazatele ROE. Výsledek analýzy je znázorněn v rámci obrázků č. 9 až 11 včetně komentářů k daným společnostem. V první sekci tabulky je přepis ukazatelů v letech z přehledu DuPontovy analýzy z tabulky č. 10. Druhá sekce je již zaměřena na meziroční pohyb na ukazatelích, a to jak absolutní, tak relativní. Ve třetí a zároveň poslední sekci je již kalkulován vliv jednotlivých ukazatelů na meziroční pohyb ROE.

Skanska	2016	2017	2018	2019	Metrostav	2016	2017	2018	2019
ROE	3,92%	4,35%	-8,00%	4,50%	ROE	3,60%	1,9%	7,6%	14,6%
ROS	2,06%	2,44%	-4,15%	2,40%	ROS	1,18%	0,57%	2,10%	3,86%
OA	0,90	0,89	0,99	0,94	OA	1,13	1,13	1,10	1,25
FP	2,1186	2,011	1,97	2,025	FP	2,7	3,036	3,28	3,028
Δ ROE	x	0,43%	-12,4%	12,5%	Δ ROE	x	-1,70%	5,7%	7,0%
Δ FP	x	-0,11	-0,04	0,05	Δ FP	x	0,34	0,24	-0,25
Δ ROS	x	0,38%	-6,59%	6,55%	Δ ROS	x	-0,61%	1,53%	1,76%
Δ OA	x	-0,01	0,10	-0,05	Δ OA	x	0,00	-0,03	0,15
podíl FP	x	-0,05	-0,02	0,03	podíl FP	x	0,12	0,08	-0,08
podíl ROS	x	0,18	-2,70	-1,58	podíl ROS	x	-0,52	2,71	0,84
podíl OA	x	-0,01	0,11	-0,05	podíl OA	x	0,00	-0,02	0,14
Δ ROE	x	0,43%	-12,4%	12,5%	Δ ROE	x	-1,70%	5,7%	7,0%
vliv ROS	x	0,70%	-12,27%	12,46%	vliv ROS	x	-1,99%	5,29%	6,54%
vliv OA	x	-0,05%	-0,17%	0,09%	vliv OA	x	0,00%	-0,12%	1,41%
vliv FP	x	-0,22%	0,04%	-0,05%	vliv FP	x	0,33%	0,35%	-0,89%

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 9: Vliv na ukazatele u společností Skanska a.s. a Metrostav a.s.

Jak je již zmíněno u komentáře k DuPontově analýze, zásadní odchylka na ukazateli ROE je u společnosti Skanska a.s. v roce 2018. Ten od roku 2017 klesl o celých 12 %. Téměř celá odchylka je způsobena ukazatelem ROS, a tedy schopností z celkových tržeb generovat čistý zisk. Následující rok 2019 je ovšem opačného charakteru, kdy ukazatel ROE vzrostl o 12 %. Podobně, jako i v roce předešlém je hlavní nositel odchylky ukazatel ROS. Zatímco společnost Skanska a.s. prožila v letech 2018 a 2019 jak pokles, tak nárůst, společnost Metrostav a.s. zaznamenala v daných letech pouze nárůst, nejdříve o 5,7 % a v roce druhém o celých 7 %. Podobně, jako u společnosti Skanska a.s. byl hlavní nositel změny ukazatel ROS. V druhém roce byl však nárůst lehce způsoben i vlivem ukazatele OA, tedy obratem celkových aktiv, a to ve výši 1,4 %.

ČEZ	2016	2017	2018	2019	BigBoard	2016	2017	2018	2019
ROE	5,50%	7,40%	4,4%	5,60%	ROE	6,00%	21,00%	-3,70%	-45,70%
ROS	7,15%	9,39%	5,70%	7,00%	ROS	2,00%	8,00%	-1,60%	-11,97%
OA	0,32	0,32	0,26	0,29	OA	0,48	0,47	0,50	0,32
FP	2,41	2,46	2,96	2,76	FP	6,15	5,645	4,659	11,96
Δ ROE	x	1,90%	-3,0%	1,2%	Δ ROE	x	15,00%	-24,7%	-42,0%
Δ FP	x	0,05	0,50	-0,20	Δ FP	x	-0,51	-0,99	7,30
Δ ROS	x	2,24%	-3,69%	1,30%	Δ ROS	x	6,00%	-9,60%	-10,37%
Δ OA	x	0,00	-0,06	0,03	Δ OA	x	-0,02	0,03	-0,18
podíl FP	x	0,02	0,20	-0,07	podíl FP	x	-0,08	-0,17	1,57
podíl ROS	x	0,31	-0,39	0,23	podíl ROS	x	3,00	-1,20	6,48
podíl OA	x	0,00	-0,19	0,12	podíl OA	x	-0,04	0,06	-0,36
Δ ROE	x	1,90%	-3,0%	1,2%	Δ ROE	x	15,00%	-24,7%	-42,0%
vliv ROS	x	1,74%	-2,89%	1,02%	vliv ROS	x	16,96%	-23,71%	-33,99%
vliv OA	x	0,00%	-1,22%	0,54%	vliv OA	x	-0,50%	0,52%	11,14%
vliv FP	x	0,13%	1,10%	-0,35%	vliv FP	x	-1,21%	-1,49%	-19,06%

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 10: Vliv na ukazatele u společností ČEZ, a.s. a BigBoard Praha, a.s.

Zatímco první dvě analyzované společnosti měly hlavní zdroj meziročního pohybu ukazatel ROS, u společnosti ČEZ, a.s. už tomu tak zcela není. Meziroční pohyb zde není až tak signifikantní, na druhou stranu není téměř ze 100 % tvořen rentabilitou tržeb, ale větší roli zde hrají i ukazatele obratu celkových aktiv a finanční páky. Slabší meziroční pohyby u společnosti ČEZ, a.s. střídá výraznými odchylkami společnost BigBoard Praha, a.s. Ta má mezi lety 2016 a 2017 nárůst rentability vlastního kapitálu o 15 %, což je v dalších letech vystřídáno poklesem o 24,7 % a následně dokonce o 42 %. V prvních dvou letech je hlavním klíčem pohybu rentabilita tržeb, nicméně v posledním roce zde hrají svou roli i ostatní ukazatele. Celkový pokles o 42 % je z 19 % způsoben vlivem finanční páky, z 33 % způsoben rentabilitou tržeb a výsledný pokles tlumí nárůst obratu celkových aktiv s vlivem 11 %.

Pražská				
Plynárenská	2016	2017	2018	2019
ROE	48%	40%	21%	18,7%
ROS	11,40%	12,80%	7,60%	6,00%
OA	1,45	1,17	1,06	1,21
FP	2,9	2,678	2,612	2,561
Δ ROE	x	-8%	-19,0%	-2,3%
Δ FP	x	-0,22	-0,07	-0,05
Δ ROS	x	1,40%	-5,20%	-1,60%
Δ OA	x	-0,28	-0,12	0,16
podíl FP	x	-0,08	-0,02	-0,02
podíl ROS	x	0,12	-0,41	-0,21
podíl OA	x	-0,19	-0,10	0,15
Δ ROE	x	-8%	-19,0%	-2,3%
vliv ROS	x	5,12%	-15,25%	-4,71%
vliv OA	x	-9,33%	-3,17%	2,81%
vliv FP	x	-3,51%	-0,75%	-0,39%

Zdroj: (Vlastní zpracování, 2023)

Obrázek 11: Vliv na ukazatele u společnosti Pražská plynárenská, a.s.

Poslední detailně analyzovanou společností je akciová společnost Pražská plynárenská, a.s. Rentabilita vlastního kapitálu zde v analyzovaných letech klesá, a to zprvu o 8 %, poté o 19 % a následně o 2,3 %. Vliv na výsledný pohyb ROE v rámci jeho komponent je u této společnosti velmi různorodý. Zatímco u zbylých společností byl klíčovým zdrojem pohybu ukazatel ROS, u této společnosti v roce v roce 2017 byl opačného charakteru. Celkový pokles o 8 % byl z 9 % ovlivněn obratem aktiv a z 3,5 % finanční pákou. Výsledný dopad ztlumil vliv rentability tržeb svými 5 %. Rok 2018 už byl po vzoru předešlých společností, kdy na poklesu rentability vlastního kapitálu o 19 % se primárně podílel ukazatel ROS, a to celkem z 15 %. Minoritní vliv měl obrat celkových aktiv v hodnotě 3 %. V posledním roce se meziroční rozdíly ztlumily. Vliv na pohyb byl znovu především u ukazatele rentability tržeb s menším ztlumením od obratu celkových aktiv. Z detailní analýzy zmíněných společností je patrný významný vliv ukazatele ROS, který by mohl být ovlivněn právě aplikací standardu IFRS 15, potažmo globální či průmyslovou ekonomickou situací. Výsledek dopadu aplikace standardu IFRS 15 je tak dále zkoumán přímo v přílohách k účetním závěrkám jednotlivých společností.

5.2 Analýza komentářů vybraných společností ke změnám

V rámci této kapitoly je provedeno důkladné zkoumání komentářů jednotlivých analyzovaných společností týkajících se dopadu změny standardu vykazování výnosů z IAS 11 a 18 na IFRS 15. Důraz je kladen hlavně na kvalitativní sdělení informací v příloze účetní závěrky vzhledem k změnám, které s sebou přechod nese. Analyzovány jsou jak roky před aplikací nového standardu, kdy účetní jednotky popisují jejich predikci dopadu, tak i v roce aplikace, kdy účetní jednotky komentují konečný celkový dopad do účetní závěrky.

Prvotní důraz byl kladen na vyjádření, zdali společnosti předpokládaly významný dopad v rámci přechodu mezi probíranými standardy. Tyto komentáře se nacházely v účetních závěrkách těsně před přechodem, a tedy v letech 2016 a 2017. Ve stejném trendu byl obsah komentáře v roce 2018, který se již vztahoval ke skutečně zaznamenanému dopadu. Díky připravenosti analyzovaných účetních jednotek odhadovaly společnosti dopad správně a nebyl zde významný rozdíl (nestalo se, že by účetní jednotka predikovala nevýznamný dopad a v roce 2018 významný dopad zaznamenala).

Celkem 60 % analyzovaných firem neevidovalo k datu přechodu mezi standardy významnou změnu v rámci vykazovaných hodnot. Zbýlých 40 % komentuje alespoň pár významných odchylek. Z materiálních vlivů zaznamenala ten nejmenší společnost Metrostav a.s., která by díky přechodu na nový standard vykazovala k 1.1.2018 zásoby o 879 mil. Kč nižší a nerozdělené zisky o 87 mil. Kč vyšší. Společnost Pražská plynárenská, a.s. komentuje rozdíl slev a bonusů, díky kterým bylo třeba v rámci nového výkaznictví navýšit hodnotu vlastního kapitálu k 31. prosinci 2017 o 60 mil. Kč a k 1. lednu 2017 o 23 mil. Kč. Společnost musí dále kapitalizovat příslušnou část provizí obchodním zástupcům a zprostředkovatelům. Kapitalizované náklady jsou odepisovány po dobu trvání konkrétních smluv. Díky kapitalizaci je zvýšena hodnota vlastního kapitálu o 51 mil. Kč k 31. prosinci 2017 a o 10 mil. Kč k 1. lednu 2017.

Skupina Philip Morris ČR a.s. by za rok končící 31. prosincem 2018 vykazovala podle IAS 18 výnosy o 697 mil. Kč vyšší. Podobně tak upravuje i své náklady, které jsou pod IFRS 15 podobně jako výnosy o 644 nižší. Tento efekt měl za výsledek snížení hrubého, a tedy i provozního zisku o 53 mil. Kč což mělo i konečný dopad na daň

z příjmu, která je tak pod novým standardem o 10 mil. Kč nižší. Snížení provozního zisku se promítlo na druhé straně i v snížení konečného stavu zásob o 53 mil. Kč.

Poslední analyzovanou společností v rámci významnějších dopadů do účetní závěrky je společnost O2 Czech Republic a.s., která ve své účetní závěrce za rok 2017 uvádí, že očekává pokles výnosů z prodeje. V důsledku rychlejšího vykazování výnosů a aktivace nákladů vedení očekává navýšení čistých aktiv k 1. lednu 2018 vlivem zavedení standardu IFRS 15. Hlavní rozdíl bude na hodnotách nerozděleného zisku, který je k 31. prosinci 2017 ve výši 3 601 mil. Kč dle IAS 18 a jeho zahajovací zůstatek k 1. lednu 2018 dle IFRS 15 ve výši 4 227 mil. Kč, tedy celkový nárůst vlivem změny standardů je ve výši 626 mil. Kč. O tuto výši tedy stoupne zároveň celý vlastní kapitál. Celkové zvýšení lze dle společnosti O2 Czech Republic a.s. rozdělit na tři části. Díky rozdělení smluv, které obsahují vícenásobné dodávky, jež jsou upravovány ve standardu IFRS 15 hned v druhém kroku, dojde po přijetí standardu k 1. lednu 2018 k navýšení o 180 mil. Kč. Efektem kapitalizace přírůstkových nákladů na získání smluv se zákazníky vzroste díky časovému rozlišení vlastní kapitál o 435 mil. Kč. Poslední částí navyšující vlastní kapitál je 11 mil. Kč, které plynou z marketingových nabídek, jež jsou dle IFRS 15 vykázány odlišně. Celkově tak dle komentářů v účetních závěrkách lze tvrdit, že významný dopad měla aplikace standardu právě na vlastní kapitál a stav zásob.

Závěr

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 15 definuje jednotný rámec pro vykazování výnosů ze smluv se zákazníky. V rámci pětistupňového modelu stanovuje identifikaci smlouvy včetně povinností z ní plynoucích, určení transakční ceny, alokování transakční ceny a rozpoznání výnosů. Tento standard zajišťuje konzistentnost a transparentnost účetních závěrek a je díky tomu důležitý i pro investory a finanční analytiku.

Cílem diplomové práce je posouzení a zhodnocení dopadu změn v účetních závěrkách firem v období přechodu ze standardů IAS 11 a IAS 18 na standard IFRS 15 včetně analýzy změny vykazování výnosů.

Mezi hlavní rozdíly v postupu účtování výnosů mezi standardem IFRS 15 a standardy IAS 11 a IAS 18 je rozkládání smluvních povinností. Díky novému principu ve standardu IFRS 15 je větší transparentnost v oblasti komplexních smluv, které obsahují mnoho povinností plnění a v rámci dřívějších standardů by tak bylo obtížné s nimi pracovat. Toto upravuje druhý krok pětistupňového modelu, který každou smlouvu rozpadá do povinností, které lze plnit samostatně a zákazníkovi osamoceně přinášejí užitek. Další významnou změnu přinesl krok čtvrtý, a tedy alokování transakčních cen. Dle dřívějších standardů byla smlouva účtovaná jako celek a k tomu se vázala i smluvní cena. Díky novému principu rozkládání smluvních povinností je rozložena i celková smluvní cena mezi jednotlivé položky, a to přepočtem z odhadovaných částek pro jednotlivé povinnosti. Tyto částky jsou určeny jako částky jednotlivých položek, pokud by je firma nabízela samostatně. Pokud by tato informace nebyla dostupná, vycházela by z odhadu na základě tržní báze, z principu očekávaných nákladů či reziduálního principu. Tržní báze vychází buď z průzkumu trhu, tedy kolik by byl zákazník ochoten zaplatit, nebo odhadem z výše obdobné služby, kterou nabízí konkurence. Pokud by tato informace nebyla dostupná, vypočte podnik očekávané náklady a navýší je o svou obvyklou marži. V případě, že náklady nelze předem určit, vyjde účetní jednotka z reziduálního principu, a tedy rozložení zbývající transakční ceny poměrově mezi zbytek smluvních povinností. Poslední významnou změnou jsou metody výpočtu výnosu. Zatímco standardy IAS 11 a IAS 18 vycházely z metod procenta dokončení, nulového zisku a okamžitým vykázáním ztráty, standard IFRS 15 vychází pouze

z metod vstupů a výstupů. Výhoda nového standardu je v jeho konzistentnosti, jelikož v rámci IAS 11 a 18 bylo možné mezi jednotlivými metodami přecházet. Nová metoda vstupů vychází ze stupně rozpracovanosti, který přebírá po IAS 11 a k tomu přibývá metoda výstupů, která je založena na poměru dokončených plnění oproti celkovému počtu plnění.

V rámci analýzy komentářů účetních závěrek byl největší dopad na vlastní kapitál a stav zásob, a to zejména díky ovlivnění výpočtu vykazovaných výnosů. Tento rozdíl byl způsoben především rozpadnutím smluv na konkrétní smluvní povinnosti včetně alokování transakční ceny a změnu metod vykazování z metody nulového zisku a plné ztráty na metodu vstupů, která je moderní analogií metody procenta dokončení. Tyto rozdíly dopadaly na časové rozlišení výnosů. I přes rozdílnost standardů nebyly u většiny analyzovaných firem komentovány odchylky jako významné, nicméně významně se změnil způsob výpočtu výnosů a přístupu k jejich vykazování. Díky podpůrné analýze ukazatelů jednotlivých firem v letech byl pozorován především významný vliv ukazatele rentability tržeb, který vychází z poměru celkových tržeb oproti čistému zisku, tedy schopností z celkových tržeb čistý zisk generovat. S výjimkou pár firem byl právě tento ukazatel nositelem pohybu v zkoumaných letech, což by mohla zapříčinit právě aplikace standardu IFRS 15, který výpočet výnosů ve svém pětistupňovém modelu definuje. Účetní jednotky nicméně dopad aplikace standardu převážně komentovaly jako nevýznamný. Z analyzovaného vzorku byly výjimkou například společnosti Metrostav a.s., Philip Morris ČR a.s., Pražská plynárenská, a.s. a O2 Czech Republic a.s., které významný vliv komentují s důrazem na dopad do vlastního kapitálu, způsobený změnou nerozděleného zisku a vykazovaných výnosů. Další významný dopad přiřazují k ocenění zásob. Standard IFRS 15 tak mezinárodní standardy účetního výkaznictví více posunul a přiblížil k Americkým všeobecně uznávaným účetním principům US GAAP, což přispělo k lepší srovnatelnosti a porozumění účetních závěrek podniků a jejich finančních výsledků na světovém trhu.

Seznam literatury

ALEXANDER, D. -- JORISSEN, A. -- HOOGENDOORN, M. -- VAN MOURIK, C. -- KIRWAN, C. International Financial Reporting & Analysis. 8. vyd. Andover: Cengage Learning EMEA, 2020. 864 s. ISBN 978-1-4737-6685-3.

BIGBOARD PRAHA, a.s. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

ČEZ a.s. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

DIAMOND POINT, a.s. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 6. vyd. BizBooks, 2022. 358 s. ISBN 978-80-265-1085-7.

ELLIOTT, B. -- ELLIOTT, J. Financial Accounting and Reporting. 10. vyd. Harlow, England: Prentice Hall Press, 2006. 867 s. ISBN 0-273-70364-1.

FICBAUER, Jiří. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Brno: AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, s.r.o., 2016. 176 s. ISBN 978-80-214-5390-6.

HINKE, Jana. IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 100 s. ISBN 978-80-87197-64-6.

IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. IASB. IFRS [online] 2014 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standards/ifrs-15/>

JÍLEK, Josef. Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP. Praha: Grada Publishing, a.s., 2018. 200 s. ISBN 978-80-247-2774-5.

JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

KRUPOVÁ, L. IFRS – Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Praha: VOX, 2019. 744 s. ISBN 978-80-87480-70-0.

LESSAMBO, F I. Financial Statements: Analysis and Reporting. Switzerland: Palgrave Macmillan, 2018. ISBN 978-3-31-999983-8.

METROSTAV a.s. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

MUTHUPANDIAN, K S. IAS 18 Revenue - A Closer Look. (2009): The Management Accountant. [online časopis]. 2009, 44 (5), 368-374 : pp. 368-374. ISSN 0972-3528. Dostupné z: <https://mpr.aub.uni-muenchen.de/33424/>

NET4GAS, s.r.o. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/registrik>

O2 CZECH REPUBLIC a.s. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/registrik>

OYEDOKUN, Godwin. Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15. SSRN Electronic Journal. [online časopis]. 2016. ISSN 1556-5068. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/317996234_Revenue_Recognition_Paradox_A_Review_of_IAS_18_and_IFRS_15

PHILIP MORRIS ČR a.s. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/registrik>

PRAŽSKÁ PLYNÁRENSKÁ, a.s. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/registrik>

PROCHÁZKA, David, HORA, Michal. Kdy je realizován výnos podle IFRS 15? Auditor časopis Komory auditorů České republiky. [online časopis]. 2018, 25 (9), 6-10. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5580/2018-auditor09.pdf>

SKANSKA a.s. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/registrik>

STROUHAL, J. -- MUSTAŤÁ, R V. -- BONACI, C G. International Accounting Practices. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2040-7.

ŠKODA TRANSPORTATION a.s. Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva nezávislého auditora [online]. 2016-2019 [cit. 2023-10-17]. Dostupné z: <https://www.or.justice.cz/ias/ui/registrik>

ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ, Martina, VOJÁČKOVÁ, Helena. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2009. 480 s. ISBN 978-80-86716-61-9.

ŠRÁMKOVÁ, Alice, KŘIVÁNKOVÁ, Martina. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace. 7. aktualiz. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2017. 334 s. ISBN 978-80-87985-10-6.

VÁCHA, Petr. Požadavky na zveřejnění v oblasti výnosů: IFRS vs. české účetní předpisy. Český finanční a účetní časopis. [online časopis]. 2019, 14 (1), 35–49. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/527>

VARDIASHVILI, Mariam, MAISURADZE, Mariana. On recognition and measurement of the revenues according to IFRS 15. Economy & Business [online časopis]. 2017, (11) 182-189. ISSN 1314-7242. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/319644520_ON_RECOGNITION_AND_MEASUREMENT_OF_THE_REVENUES_ACCORDING_TO_IFRS_15

VAŠEK, Libor a kol. Finanční účetnictví a výkaznictví. 2. aktualiz. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2014. 288 s. ISBN 978-80-86716-97-8

VAŠEK, Libor, PROCHÁZKA, David. Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS. 2. aktualiz. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2018. 206 s. ISBN 978-80-87985-19-9.

Seznam obrázků

Obrázek 1: Existence a oddělení finanční komponenty výnosového charakteru..	27
Obrázek 2: Účtování první rok dle IFRS 15	39
Obrázek 3: Účtování v prvním roce dle IAS 11 a 18.....	42
Obrázek 4: Vývoj zakázky v porovnání probíraných standardů.....	45
Obrázek 5: Účtování v prvním roce dle IFRS 15	47
Obrázek 6: Účtování v prvním roce dle IAS 11 a 18.....	51
Obrázek 7: Porovnání kumulativních výnosů v rámci probíraných standardů	55
Obrázek 8: Porovnání výnosů v letech v rámci probíraných standardů.....	56
Obrázek 9: Vliv na ukazatele u společností Skanska a.s. a Metrostav a.s.	64
Obrázek 10: Vliv na ukazatele u společností ČEZ, a.s. a BigBoard Praha, a.s. ...	65
Obrázek 11: Vliv na ukazatele u společnosti Pražská plynárenská, a.s.	66

Seznam tabulek

Tabulka 1: Alokace transakční ceny (v tis. €)	38
Tabulka 2: Vykazování dle IFRS 15 (v tis. €).....	41
Tabulka 3 Vykazování dle IAS 11 a IAS 18 (v tis. €)	44
Tabulka 4: Smlouva č. 2 - náklady v letech (v mil. €)	46
Tabulka 5: Výnosy v letech dle IFRS 15 (v tis. €)	49
Tabulka 6: Vykázání smluvních aktiv/pasiv (v tis. €)	50
Tabulka 7: Výnosy v letech dle IAS 11 a IAS 18 (v tis. €).....	53
Tabulka 8: Porovnání výnosů dle IFRS 15 a IAS 11 a 18 (v tis. €).....	54
Tabulka 9: Vybrané finanční ukazatele firem (v mil. CZK).....	58
Tabulka 10: Du Pontova analýza vybraných společností	61

ANOTAČNÍ ZÁZNAM

AUTOR	Jakub Hudrlík		
STUDIJNÍ PROGRAM/OBOR/SPECIALIZACE	Specializace Finance v mezinárodním podnikání		
NÁZEV PRÁCE	Uznávání výnosů v pojetí mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 15		
VEDOUCÍ PRÁCE	Prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.		
KATEDRA	KFU - Katedra financí a účetnictví	ROK ODEVZDÁNÍ	2023
POČET STRAN	76		
POČET OBRÁZKŮ	11		
POČET TABULEK	10		
POČET PŘÍLOH	0		
STRUČNÝ POPIS	<p>Práce je zaměřena na porovnání bývalých účetních standardů IAS 11 a IAS 18 s novým standardem IFRS 15 platným od roku 2018.</p> <p>Cílem diplomové práce je posouzení a zhodnocení dopadu změn v účetních závěrkách firem v období přechodu ze standardů IAS 11 a IAS 18 na standard IFRS 15 včetně analýzy změny vykazování výnosů.</p> <p>Teorie je zaměřena na charakteristiku standardů IAS 11 a IAS 18 a charakteristiku později vydaného standardu IFRS 15.</p> <p>V empirické části je výstup z teorie aplikován na příkladech, které zobrazují základní změny ve vykazování výnosů. Dále je analýza zaměřena již na dopad do účetních závěrek jednotlivých společností, která je vedena na klíčové finanční ukazatele a samotné komentáře v příloze účetní závěrky.</p>		
KLÍČOVÁ SLOVA	IAS 11, IAS 18, IFRS 15, IASB, IFRIC, US GAAP, SIC		

ANNOTATION

AUTHOR	Jakub Hudrlík		
FIELD	Specialization Corporate Finance in International Business		
THESIS TITLE	Revenue recognition in the international concept Financial Reporting Standard IFRS 15		
SUPERVISOR	Prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D		
DEPARTMENT	KFU - Department of Finance and Accounting	YEAR	2023
NUMBER OF PAGES			
	76		
NUMBER OF PICTURES			
	11		
NUMBER OF TABLES			
	10		
NUMBER OF APPENDICES			
	0		
SUMMARY	<p>The thesis focuses on the comparison of the former accounting standards IAS 11 and IAS 18 with the new IFRS 15 standard effective from 2018.</p> <p>The aim of the thesis is to assess and evaluate the impact of changes in the financial statements of companies during the transition from IAS 11 and IAS 18 to IFRS 15, including an analysis of the change in revenue recognition.</p> <p>The theory focuses on the characteristics of IAS 11 and IAS 18 and the characteristics of the later issued IFRS 15.</p> <p>In the empirical part, the output of the theory is applied to examples that illustrate the main changes in revenue recognition. Furthermore, the analysis is even focused on the impact on the financial statements of individual companies, which is guided by the key financial ratios and the notes to the financial statements themselves.</p>		
KEY WORDS	IAS 11, IAS 18, IFRS 15, IASB, IFRIC, US GAAP, SIC		