

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Zásadní rozdíly ve vykazování výnosů a nákladů podle ČÚS, IFRS a US GAAP

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Hanna HEDRICOVÁ**

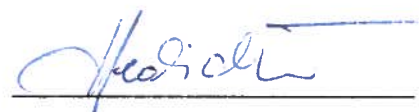
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Eva SLÁDKOVÁ**

Praha, 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Zásadní rozdíly ve vykazování výnosů a nákladů podle ČÚS, IFRS a US GAAP“ vypracovala samostatně pod vedením Ing. Evy Sládkové a uvedla v seznamu použité literatury všechny použité literární a odborné zdroje.

V Praze dne 23.04.2013



Hanna HEDRICHOVÁ

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí své bakalářské práce Ing. Evě Sládkové za obětavý přístup a cenné připomínky, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Hanna HEDRICHOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Zásadní rozdíly ve vykazování výnosů a nákladů podle ČÚS, IFRS a US GAAP
Název (v angličtině)	Fundamental Differences in Revenue and Expense Recognition under CAS, IFRS and US GAAP

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Analyzovat vybrané standardy, řešícími problematiku nákladů a výnosů a na základě teoretických poznatků aplikovat na praktických příkladech pravidla těchto standardů.

Postup práce:

1. Na základě literární rešerše zpracovat základní teoretické předpoklady pravidel účetních standardů ČÚS, IFRS a US GAAP, týkajících se nákladů a výnosů.
2. Vymezení oblastí vykazování výnosů a nákladů z hlediska jejich možných variant podle ČÚS, IFRS a US GAAP a jejich dopad na účetní závěrku.
3. Aplikace získaných teoretických znalostí na modelových praktických příkladech z pohledu ČÚS, IFRS a US GAAP.
4. Zhodnocení rozdílů dopadů ČÚS, IFRS a US GAAP na účetní závěrku.

Metody: deskripce, komparace, analýza, syntéza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BOKŠOVÁ, Jiřina a kol. *Účetnictví II*. 5. Praha : Institut Svazu účetních, 2004. 547 s. ISBN 80-86716-08-2.
2. BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I*. 3. Praha : Institut Svazu účetních, 2006. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9.
3. JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 1. Praha : Grada, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
4. MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví*. 3. Praha : Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2013

L.S.



Hanna HEDRICOVÁ
student



Ing. Eva SLÁDKOVÁ
vedoucí bakalářské práce



doc. Ing. Milan HRDÝ, Ph.D.
garant studijního oboru



prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Předmětem této práce je podchycení rozdílů v účetnictví podle ČÚS, IFRS a US GAAP se zaměřením na vykazování výnosů a nákladů. V práci nejdříve vysvětlím důvody a podstatu harmonizace a regulace účetnictví, později se pak soustředím na problematiku vykazování výnosů a nákladů v různých účetních systémech.

V praktické části pak aplikuji poznatky z teoretické části na konkrétní účetní případy, kde ještě jednou zdůrazňuji rozdílné chápání ČÚS, IFRS a US GAAP v souvislosti s účtováním výnosů a nákladů.

Klíčová slova:

ČÚS, IFRS, US GAAP, finanční leasing, smlouvy o zhotovení, úroky z dlouhodobých závazků

Abstract

The subject of this thesis are differences between CAS, IFRS and US GAAP focused on recognition of revenue and expenses. At first I explain the reasons and the substance for the harmonization and regulation of accounting, later it focuses on the issue of recognition of revenue and expenses in different reporting systems.

The acquired knowledge from the theoretical part is applied on specific transactions within the practical part, where all different interpretations CAS, IFRS and US GAAP in relation to revenue and expenses are emphasized again.

Keywords:

CAS, IFRS, US GAAP, finance leases, construction contracts, interest on long-term debts

Obsah

1	Úvod.....	9
2	Cíl práce a metodika	11
3	Teoretická část	12
3.1	Harmonizace a regulace účetnictví	12
3.1.1	Evropská harmonizace účetnictví	12
3.1.2	Světová harmonizace účetnictví	13
3.2	Definice výnosů a nákladů	14
3.2.1	Definice výnosů a nákladů podle IFRS	14
3.2.2	Definice výnosů a nákladů podle ČÚS	15
3.2.3	Definice výnosů a nákladů podle US GAAP	16
3.3	Oceňování výnosů a nákladů	17
3.3.1	Oceňování výnosů a nákladů podle IFRS/ US GAAP	17
3.3.2	Oceňování výnosů a nákladů podle ČÚS	18
3.4	Kritéria pro uznání výnosů a nákladů	18
3.4.1	Kritéria pro uznání výnosů a nákladů podle IFRS.....	18
3.4.2	Kritéria pro uznání výnosů a nákladů podle ČÚS	19
3.4.3	Kritéria pro uznání výnosů a nákladů podle US GAAP	19
3.5	Finanční leasing	19
3.5.1	Finanční leasing podle IFRS.....	20
3.5.2	Finanční leasing podle ČÚS	22
3.5.3	Finanční leasing podle US GAAP	22
3.5.4	Smlouvy o zhotovení podle IFRS	23
3.5.5	Smlouvy o zhotovení podle ČÚS.....	25
3.5.6	Smlouvy o zhotovení podle US GAAP	26
3.6	Vykazování úroků z dlouhodobých závazků	26

3.6.1	Vykazování úroků podle IFRS a US GAAP.....	26
3.6.2	Vykazování úroků podle ČÚS.....	26
4	Praktická část.....	28
4.1	Popis vybrané společnosti.....	28
4.2	Willis H. Carrier.....	28
4.3	Carrier Refrigeration Operation Czech Republic s r.o.....	28
4.4	Finanční leasing.....	29
4.4.1	Účtování finančního leasingu podle IFRS.....	29
4.4.2	Účtování finančního leasingu podle ČÚS.....	32
4.4.3	Účtování finančního leasingu podle US GAAP.....	34
4.5	Smlouvy o zhotovení.....	36
4.5.1	Účtování smluv o zhotovení podle IFRS.....	37
4.5.2	Účtování smluv o zhotovení podle ČÚS.....	38
4.5.3	Účtování smluv o zhotovení podle US GAAP.....	39
4.5.4	Srovnání přístupu různých standardů k smlouvám o zhotovení.....	41
4.6	Vykazování úroků z dlouhodobých závazků.....	44
4.6.1	Účtování nákladových úroků podle IFRS/US GAAP.....	44
4.6.2	Účtování nákladových úroků podle ČÚS.....	46
4.7	Vykazování úroků z dlouhodobých pohledávek.....	47
5	Závěr.....	50
6	Seznam použité literatury.....	52
7	Seznam použitých symbolů a zkratk.....	54

1 Úvod

Účetnictví sice existuje již po mnoha století, ale dříve byla jeho podoba zcela jistě jednodušší. Obchodníci a řemeslníci potřebovali vědět, co jim podnikání vynáší, a proto si na začátku a na konci daného období sestavili soupis majetku a závazků a porovnávali tyto položky mezi sebou. Jelikož tento způsob evidence nebyl dlouhodobě vystačující, zdokonaloval se postupně až do takové podoby, jakou známe dnes. Za první popis podvojného účetnictví můžeme vděčit italskému filosofovi a matematikovi Luca Pacioliho (1445-1517).

V průběhu posledních let a desetiletí směřuje vývoj ekonomiky čím dál tím více ke globalizaci, která spočívá zejména v mezinárodních obchodech, tj. pohybu služeb, kapitálu, zboží a pracovních sil. Z důvodu úspor přemístilo mnoho podniků část své produkce do zahraničí. Toto téma se stalo velice aktuálním zvláště před rozšířením EU na východ v roce 2004 a bude hrát i do budoucna velmi důležitou roli.

Firmy, jejichž výroba byla dosud na západě Evropy, zakládají často dceřiné společnosti, které jsou sami zodpovědné za svoji činnost. Tím může velice rychle vzniknout situace, že například německý podnik vyrábí své produkty v České republice a v Polsku, kde má i své hlavní dva odběratele. Stane se koncernem s dvěma dceřinými společnostmi. Každá z nich nyní sestavuje závěrku podle svých národních standardů. Mateřský koncern sám reportuje podle německých standardů HGB. S tímto ale přichází negativum ve formě velice nepřehledného, neefektivního a drahého vnitropodnikového reportingu. Rozvinutý mezinárodní obchod je též závislý na důvěře a vstřícnosti investorů, kteří samozřejmě požadují srozumitelné a srovnatelné informace pro jejich rozhodování v celosvětovém měřítku. Z toho důvodu se staly národní systémy nedostačujícími a začala se objevovat světová harmonizace účetnictví.

V posledních letech lze tento proces nazvat přímo razantním. V současné době jsou aplikovány dva systémy účetního výkaznictví, které splňují požadavky srovnatelnosti na mezinárodní úrovni. Prvním systémem jsou Americké všeobecné uznávané účetní principy (US GAAP) a druhým Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Zatímco české účetní standardy upravují spíše způsob účtování, IFRS a US GAAP se soustředí na jejich vykazování. Z důvodu rozsáhlosti IFRS a US GAAP, jsem se zaměřila

pouze na část vykazování výnosů a nákladů. Jde o velmi podstatnou informaci, zejména z pohledu investora, protože výnosy oproti nákladům generují zisk a mají tak velký vliv na vývoj celé společnosti.

V první – teoretické části své práce popisují zásadní rozdíly ve vykazování výnosů a nákladů podle standardů českých, mezinárodních a amerických. Nejprve definují tyto dva pojmy podle různých standardů, dále pak uvádím různé přístupy k této problematice.

V druhé – praktické části se pokusím získané poznatky aplikovat na praktických příkladech konkrétního podniku.

2 Cíl práce a metodika

Cílem této bakalářské práce je analýza aktuální právní úpravy vykazování výnosů a nákladů podle standardů českých, mezinárodních a amerických a má poskytnout přehled dané problematiky a pomoci porozumět danému tématu.

Tuto práci jsem tematicky rozdělila na dvě části. Část teoretickou a část praktickou.

V teoretické části se zaměřuji krátce na historii harmonizace účetnictví, dále pak na definice výnosů a nákladů podle ČÚS, IFRS a US GAAP, jejich oceňování a přístupy vybraných oblastí této problematiky.

V praktické části se snažím uplatnit získané teoretické poznatky a aplikovat je na konkrétních příkladech vybrané společnosti. Cílem této části práce je zdůraznit odlišné přístupy jednotlivých standardů.

Při zpracování této bakalářské práce jsem využila informace z odborných knih, internetových zdrojů, zákonů, které se zabývají danou problematikou. Metodou srovnávací analýzy jsem identifikovala hlavní rozdíly mezi ČÚS, IFRS a US GAAP v oblasti vykazování výnosů a nákladů.

3 Teoretická část

3.1 Harmonizace a regulace účetnictví

3.1.1 Evropská harmonizace účetnictví

Jak již bylo zmíněno, první zmínky o účetnictví sahají zpět do 14. století, kdy italský filozof Luca Pacioli vydal své nejvýznamnější dílo *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita*. Podstata účetnictví se nijak za ta léta nezměnila, ale každá země má své systémy – společenský, politický, právní a ekonomický. Počáteční snahy o harmonizaci vznikly v 70. letech 20. století přijetím směrnic, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie. Každá členská země měla za povinnost je implementovat do své národní legislativy.

- Čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC z 25. července 1978, která je zaměřena na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností,
- Sedmá směrnice č. 83/349/EEC z 13. června 1983, která je věnována konsolidované účetní závěrce,
- Osmá směrnice č. 84/253/EEC z 10. dubna 1984, která upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek.

Tyto směrnice byly výsledkem politických kompromisů, z čehož plyne, že byly zakládány jak na anglosaském přístupu, založeném na zvykovém právu (typický pro Velkou Británii), tak na kontinentálním přístupu, založeném na účetních předpisech daných zákonem (typický pro Německo a Francii). Na základě 4. směrnice byl členským státům dokonce dovolen výběr ze dvou formátů rozvahy a čtyř formátů výsledovky. Důsledkem byly ale obsahové nesrovnatelnosti účetních výkazů a tím i nespokojení uživatelé. Dalším závažným problémem bylo, že státy mimo Evropskou unii neuznávaly účetní výkazy vytvořené v souladu s evropskými směrnicemi. Z tohoto důvodu musely velké evropské účetní jednotky sestavovat účetní výkazy podle požadavků světových finančních trhů.

V roce 2004 byla vyhlášena nová harmonizační strategie, tzv. cesta vpřed. Obsahovala zásadní koncepční změnu – za nástroj harmonizace evropského účetnictví byly zvoleny IAS/IFRS. Výhodou bylo, že nebylo potřeba vytvářet zcela nové standardy a že vznikly na

základě mezinárodní spolupráce Výborem pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB), která měla za úkol vypracovat jednotné, srozumitelné a vymahatelné účetní standardy pro globální využití – International Accounting Standards (IAS).

Od roku 2003 jsou tyto standardy nazývány Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o používání mezinárodních standardů účetního výkaznictví potvrdilo tato pravidla. Zapracování standardů do právních norem jednotlivých zemí se nepožaduje, ale všechny společnosti registrované na regulovaných evropských burzách cenných papírů jsou povinny sestavovat konsolidované účetní výkazy v souladu s IFRS nejpozději od roku 2005.

V posledních letech usiluje Česká republika o přiblížení českého systému k systému regulace. Důkazem toho je, že v českém zákoně č. 563/1991 Sb. o účetnictví, je pro obchodní společnosti a emitenty cenných papírů k obchodování na evropském regulovaném trhu uvedena povinnost používat IFRS v souladu s právem Evropské unie, jejímž členem je Česká republika od 01.05.2004. Dále je od 01.01.2011 povoleno, aby účetní jednotky, které jsou součástí konsolidace a jejichž mateřská společnost vykazuje dle IFRS je též používaly.

3.1.2 Světová harmonizace účetnictví

Vedle již zmíněných IFRS existuje ještě několik uznávaných účetních systémů. Americké standardy (US Generally Accepted Accounting Standards – US GAAP) jsou jedním z nejstarších a nejkvalitnějších systémů na světě. Začaly se tvořit již po světové ekonomické krizi ve 30. letech 20. století. Požadavky investorů na kapitálových trzích jsou velmi náročné. Bylo potřeba řešit problematické oblasti a stanovit taková pravidla, aby investorům a věřitelům byly poskytnuty co nejdůvěryhodnější a nejpřesnější informace. Jelikož existují dva významné a uznávané systémy vedle sebe, rozhodla se Rada pro standardy finančního výkaznictví (Financial Accounting Standards Board – FASB) v USA a IASB v Evropě pracovat na společném projektu „Convergence 2002“, čili sblížení obou systémů. Důležitým krokem bylo, že americké úřady, které dohlíží nad finančním trhem, povolily v roce 2007 neamerickým účetním jednotkám registrovaným v USA vypracovat své výkazy podle IFRS. Stále ale platí, že aktiva a výnosy musí být přepočítány podle US GAAP. Toto by se mělo však do budoucna změnit.

3.2 Definice výnosů a nákladů

3.2.1 Definice výnosů a nákladů podle IFRS

V rámci IFRS se vysloveně výnosy zabývají dva standardy, IAS 18 – Výnosy a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení, I když pojem nákladů není v názvu IAS 18 obsažen, je také součástí tohoto standardu. Dále jsou náklady přiblíženy v Koncepčním rámci.

Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období formou zvýšením aktiv nebo snížením závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků.¹

Výnosy se vykazují pouze v případě, kdy je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou podniku, a když související náklady jsou spolehlivě ocenitelné.

Koncepční rámec se zmiňuje o třech pojmech výnosů – income, revenues a gains, přičemž s pojmem income jsou myšleny výnosy obecně. V českém jazyce neexistují správné překlady. Rozdělujeme je tedy na:

- výnosy (revenues), které zahrnují výnosy z běžné činnosti:
 - tržby z prodeje zboží,
 - tržby z prodeje služeb,
 - tržby z úroků, poplatků a dividend.

- přínosy (gains), které představují:
 - zisk spojený s vyřazováním dlouhodobých aktiv,
 - nerealizované přínosy (např. přecenění obchodovatelných cenných papírů, zvýšení účetní hodnoty dlouhodobých aktiv).

Takzvané přínosy se vykazují odděleně od výnosů a již v netto hodnotě (po odečtení souvisejících nákladů).

¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 3. Brno : Computer Press, a.s., 2011. 352 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

„Náklady jsou poklesy ekonomických užitků, které vedou k poklesu vlastního kapitálu odlišného od rozdělení vlastního kapitálu vlastníkům, a lze je spolehlivě ocenit.“²

Náklady musí být spolehlivě ocenitelné a spojitelné s výnosy, tzv. matching principle. Vykazují se snížené o příslušné výnosy. Rozdělujeme je na:

- náklady (expenses) při běžné činnosti:
 - prodaných výkonů,
 - mzdy,
 - odpisy.

- ztráty
 - účetní jednotka nemá na náklady vliv (znehodnocení majetku při živelných událostech),
 - znehodnocení při vyřazení dlouhodobých aktiv,
 - nerealizované ztráty.

Ztrátové náklady se vykazují odděleně od nákladů běžných činností. Dále je potřeba odlišit náklady na pořízení aktiv, které jsou pojmenované termínem costs.

3.2.2 Definice výnosů a nákladů podle ČÚS

V české právní úpravě se zachycováním výnosů zabývá Český účetní standard č. 019 Náklady a výnosy. Výnosy jsou účtovány v účtové třídě 06, náklady v účtové třídě 05.

Konkrétní definice v českých standardech neexistuje. Výnosy lze však charakterizovat jako přírůstek majetku v peněžním vyjádření nebo snížení závazku za poskytnuté služby, práce nebo výrobky.

Náklady bychom mohli definovat jako spotřebu činitelů vynaloženou na konkrétní výkon, tj. výrobek, práci, službu.

Výnosy a náklady jsou členěny podle tří činností – provozní, finanční a mimořádné.

² BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. Praha : Nakladatelství Aspi, a.s., 2008. 308 s. ISB 978-80-7357-366-9.

- provozní – činnosti, kvůli nimž účetní jednotka byla založená,
- finanční – činnosti, které obsahují operace provedené ve vztahu k finančním institucím jako například úrokové nebo kurzové rozdíly,
- mimořádné – činnosti, které představují zcela neočekávané případy, jako jsou škody nebo ukončení hospodářské činnosti účetní jednotky.

ČÚS nemá vytvořená pravidla pro jejich vykazování. Výnosy a náklady se účtují do období, s kterým časově a věcně souvisejí. Je nutné, aby byl známý titul, výše a období, jehož se výnos týká. Účtují se na základě vystavené/došlé faktury. To však nemusí nutně znamenat, že vznikl výnos/náklad. Většinou se účtuje na základě smluvních ujednání. Dále je zde úzká vazba mezi účetním systémem a daňovým zákonem, což má za následek, že firmy se snaží spíše snížit tržby nebo zvýšit náklady, aby byla minimalizovaná daňová povinnost. Rozdíl mezi výnosy a náklady je hospodářský výsledek.

3.2.3 Definice výnosů a nákladů podle US GAAP

I US GAAP považují tržby jako vzrůst majetku nebo snížení závazků díky poskytování služby nebo prodeji výrobků, které jsou součástí hlavních nebo podstatných ekonomických činností firmy. Podle US GAAP je jedinou výtěžnou činností tržní transakce, což znamená vyrábět nebo poskytovat něco, za co budou lidé chtít něco obětovat. Pod názvem náklady rozumíme snížení majetku či zvýšení závazku kvůli dodání zboží nebo služeb. Musí být hlavní nebo podstatnou pokračující ekonomickou aktivitou jednotky. Firma obětuje náklady, aby dosáhla tržby, což znamená, že musí být napřed výnos, aby mohl být náklad. US GAAP požaduje identifikace konkrétních nákladů a výnosů. Dále se ještě rozlišuje mezi zisky a ztrátami, které též mění výši majetku nebo závazku. Jsou to však události, nad kterými firma nemá kontrolu. Jako příklad lze uvést prodej cenných papírů, jejichž hodnota za určitou dobu vzroste/klesne. Potom vzniká účetní jednotce zisk/ztráta. V US GAAP neexistuje standard, který by se zabýval výhradně výnosy. Existuje však přes 200 předpisů, které se dotknou výnosů a nákladů, nestanovují však požadavky či návody.

Výnosy a náklady tvoří spolu hospodářský výsledek, zahrnují se však i nerealizované zisky a ztráty, které se do běžného hospodářského výsledku nezahrnují.

3.3 Oceňování výnosů a nákladů

3.3.1 Oceňování výnosů a nákladů podle IFRS/ US GAAP

Podle IFRS se výnosy a náklady oceňují na základě reálné hodnoty. V případě tržby se jedná o částku v hotovosti nebo hotovostních ekvivalentech, která již byla nebo má být obdržena. Platí zde pravidlo akruálního principu, tj. období, se kterým časově a věcně souvisejí.

V případě časového rozlišení je nutné peněžní příjem diskontovat na současnou hodnotu pomocí implicitní úrokové míry. Pak se rozděluje výnos na dvě části – na samotnou tržbu a úrok, který je skryt v odložené dohodnuté platbě. Dále platí, že reálná hodnota musí být upravena o eventuální obchodní slevy či množstevní rabaty, které byly poskytnuté podnikem.

Výpočet současné hodnoty

$$PV = \frac{P}{(1 + i)^n}$$

kde:

PV – současná hodnota

P – budoucí hodnota

i – úroková míra

n – počet období

Výpočet efektivní úrokové míry

$$i = \sqrt[n]{\frac{P}{PV}} - 1$$

kde:

PV – současná hodnota

P – budoucí hodnota

i – úroková míra

n – počet období pro úročení

Pravidla pro oceňování podle US GAAP jsou podobná. Momentální úprava uvádí, že tržby mají být oceněny reálnou hodnotou, tzv. fair value. Jedná se o běžný tržný ekvivalent při okamžité platbě nebo o současnou hodnotu očekávaných příjmů, pokud se jedná o prodej na úvěr.

3.3.2 Oceňování výnosů a nákladů podle ČÚS

V české právní úpravě je ve většině případů aktiv a závazků uplatněno oceňování na bázi historické ceny. Způsob oceňování výnosů a nákladů zde však vyloženě řešen není. Vyžaduje se ale zachycování v souladu s aktuálním principem, tj. za období, se kterým časově a věcně souvisejí. V praxi je postup ČÚS téměř totožný s IFRS, diskontace na současnou hodnotu však není povolena a vykazování dlouhodobých transakcí je řešeno pouze na aktuální bázi bez ohledu na časový faktor. Výjimkou jsou smluvní úroky, které je podle ČÚS možné diskontovat.

3.4 Kritéria pro uznání výnosů a nákladů

3.4.1 Kritéria pro uznání výnosů a nákladů podle IFRS

Základními kritérii pro uznání výnosů je pravděpodobnost, že ekonomické požitky, které s transakcí souvisí, poplynou do podniku. Výnosy a související náklady musí být spolehlivě ocenitelné. Pokud náklady patřící k transakci není možné správně identifikovat a ocenit, výnosy nelze vykázat. Je potřeba přijaté platby účtovat jako závazek (zálohu). Další kritéria se liší podle druhu výnosů/nákladů.

- výnosy z prodeje zboží – prodávající si neponechal žádná významná rizika, užitky z vlastnictví poplynou kupujícímu, prodávající si neponechal žádnou kontrolu nad zbožím; stupeň dokončení je možný stanovit,
- výnosy ze služeb – k rozvahovému dni musí být možné stanovit stupeň dokončenosti transakce,
- výnosy z úroků – musí být vykázány pomocí efektivní úrokové sazby aktiva,
- výnosy z licenčních poplatků – zachycovány na základě aktuální báze,

- výnosy z dividend – vykazovány v okamžiku, kdy vznikne akcionáři právo na výplatu.

3.4.2 Kritéria pro uznání výnosů a nákladů podle ČÚS

Česká úprava řeší formální stránku transakce. Neexistují podobná kritéria pro jejich vykazování. Jak již bylo zmíněno, musí být vykázány na aktuální bázi, stejně jako u IFRS. Nevyžaduje však vysloveně zjištění souvisejících nákladů. Většinou se použije přímé vykázání.

3.4.3 Kritéria pro uznání výnosů a nákladů podle US GAAP

Na rozdíl od evropského účetnictví se podniky, které vykazují podle US GAAP, snaží co nejvíce zvýšit tržby. To je způsobeno tím, že zde neexistuje žádná provázanost s daňovým zákonem, čili je primárním cílem přesvědčit investora o růstu podílu na trhu díky rostoucí ceně akcií.

Aby mohly být výnosy uznány, musí platit, že:

- tržby a zisky jsou realizovatelné (firmě vznikl nárok na peníze),
- tržby a zisky jsou zasloužené (firma splnila všechny podmínky, aby měla nárok na odměnu, např. dodala zboží).

Stejně jako IFRS ani US GAAP neřeší okamžik fakturace, ale ekonomickou skutečnost, tj. moment předání či poskytování daného výrobku nebo služby.

Náklady se vykazují, když je lze přiřadit k tržbám. Platí zde tzv. matching principle. Jsou zde však i výjimky jako například u zisku/ztráty, které jsou vykázány hned v okamžiku vzniku, a není potřeba je časově rozlišit.

3.5 Finanční leasing

Většina firem využívá při svém podnikání některou z forem nájmu pro movitá i nemovitá aktiva. Leasing je de facto kontrakt, při kterém dojde k převodu práva užívání nějakého

aktiva po smlouvenou dobu a za smlouvených podmínek. Ve všech třech systémech se rozlišují dvě formy leasingu:

- Operativní leasing (nepřevádí se všechna rizika a ekonomické užítky z vlastnictví aktiva, po skončení doby splácení zůstává majetek ve vlastnictví pronajímatele),
- Finanční leasing (převod téměř všech rizik a užitků; po skončení doby splácení dochází k převedení majetku na nájemce nebo se vrací pronajímateli jako nesplacený zůstatek půjčky).

Zákon o účetnictví nevěnuje samostatně pozornost leasingu. V ČR je pod tímto pojmem chápán pouze typ pronájmu. ČÚS upřednostňuje formu nad obsahem, zatímco v IFRS a US GAAP je to naopak. Jelikož se účetní zachycování operativního leasingu v systémech neodlišuje, věnovala bych ráda větší pozornost leasingu finančnímu.

3.5.1 Finanční leasing podle IFRS

IFRS řeší leasing standardem IAS 17 – Leasingy. Je to v podstatě prvním standardem, který upřednostňuje obsah před formou. „*V tradičním pojetí obvykle o aktivu účtuje pronajímatel, nájemce pouze vykazuje časově rozlišené splátky ve výkazu zisku a ztráty: to ovšem není v souladu s tímto standardem.*“³

Standard IAS 17 řeší hlavně správné rozlišení, o jaký typ leasingu se jedná. Je to velmi podstatné pro korektní zobrazení účetní transakce. Indikátory, které klasifikují nájem jako finanční, jsou následující:

- „*na konci nájemní doby převádí vlastnictví aktiva na nájemce,*
- *nájemce má opci koupit aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a v době sjednání leasingu je téměř jisté, že tato opce bude využita,*

³ ŠRÁMKOVÁ, Alice; JANOŠKOVÁ, Martina; VOJÁČKOVÁ, Helena. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praktické aplikace.* Aktualizované vydání pro účetní období roku 2009-2010. Praha : Institut Certifikace Účetních, a.s., 2009. 480 s. ISBN 978-80-86716-61-9.

- *doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno,*
- *při sjednání leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb alespoň rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva,*
- *pokud nájemce zruší leasing, pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu jdou na vrub nájemce,*
- *zisky nebo ztráty vlivem změny reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci, nebo*
- *nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.⁴*

Výše uvedené indikátory nemusí být všechny splněny a už vůbec nejsou směrodatné. Pokud z charakteristiky smlouvy vyplývá, že nejsou všechna podstatná rizika a užítky převedeny na nájemce, pak se jednoduše nejedná o finanční leasing. V podstatě lze finanční leasing přirovnat k bankovnímu úvěru. Účetní jednotka si pořizuje aktivum pomocí cizích zdrojů, které musí vykázat jako závazek z titulu pořízení aktiva.

Každá smluvní strana posuzuje kontrakt zcela odděleně. Aby bylo dané aktivum v účetnictví správně zobrazeno, musí účetní jednotka definovat jeho hodnotu a ocenit výši závazku u nájemce a výši pohledávky u pronajímatele.

Je potřeba, aby pronajímatel určil tzv. implicitní úrokovou míru leasingu, což je úrok, který pronajímatel požaduje od nájemce za využívání vlastnických práv daného aktiva a vykazuje ho odděleně od hodnoty pohledávky jako úrokový výnos. Pohledávka je oceněna ve fair value, které se často rovná nebo přibližuje pořizovací ceně aktiva. Pokud tomu tak není, musí být přeceněné. Pohledávka je zvýšená o časový úrok a snižuje se postupně o přijaté splátky, která musí být rozdělena na splátku jistiny a splátku úroku a DPH.

⁴ JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 1. Praha : Grada Publishing, a.s., 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

Popřípadě může být fair value daného aktiva u pronajímatele navýšen o počáteční přímé náklady, které souvisí s uzavíráním smlouvy.

I nájemce rozděljuje uhrazené splátky na jistinu, úrokové platby a DPH. Aktivum se oceňuje v hodnotě fair value, ale za podmínky, že je nižší než současná hodnota aktiva leasingových splátek. Jelikož nájemce vykazuje najaté aktivum v majetku (plyne z něj ekonomický prospěch), může ho i po dobu leasingu odepisovat. V případě, že je pravděpodobnost, že se majetek převede do vlastnictví nájemce, může ho dané aktivum odepisovat i po delší době než je domluven leasing.

3.5.2 Finanční leasing podle ČÚS

ČÚS dává stále ještě přednost formě nad obsahem, což znamená, že nepřipouští, aby nájemce vykazoval aktivum v rozvaze. Nájemce pouze účtuje o leasingových splátkách do nákladů proti závazkům. Splátky jsou dle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů daňově uznatelné, pokud doba nájmu aktiva odpovídá době odpisování dle tohoto zákona. Dále platí podmínka, aby došlo po skončení nájmu k převodu vlastnických práv a že kupní cena najatého majetku není vyšší než jeho zůstatková cena při rovnoměrném odpisování. Pronajímatel, jenž dané aktivum pořídil pouze za účelem dalšího pronájmu, vykazuje ho pak paradoxně ve svém majetku a odpisuje ho, což má za následek, že jeho rozvaha je nadhodnocena.

3.5.3 Finanční leasing podle US GAAP

US GAAP stanovuje podobné podmínky jako IFRS, aby pronájem mohl být uznán jako finanční leasing:

- během trvání nebo po skončení dohody dojde k převodu vlastnictví z pronajímatele na nájemce,
- v dohodě je obsažená opce na výhodný odkup,
- doba pronájmu ≥ 75 % ekonomické životnosti
- současná hodnota splátek ≥ 90 % reálné hodnoty

Pokud jsou tyto podmínky splněny, lze hovořit o finančním leasingu. Leasingové splátky se vypočítají též na základě již zmíněné efektivní úrokové míry. Pojistné se v US GAAP nezahrnuje do celkové částky splátek.

3.5.4 Smlouvy o zhotovení podle IFRS

V IFRS je tato problematika řešena standardem IAS 11 – Smlouvy o zhotovení. Tento standard, který byl dříve označován jako „Účtování stavebních smluv“ se zaměřuje na správné účtování výnosů a nákladů u smluv, které spadají do různých účetních období. Existují dva typy – smlouvy za pevnou cenu, nebo smlouva typu „náklad plus přírážka“.

V IAS 11 jsou náklady a výnosy, na které se tyto smlouvy vztahují, přesně definovány. Náklady se musí přímo vztahovat ke konkrétní smlouvě, jako jsou mzdy stavebních dělníků, odpisy budov a zařízení. V případě částečných plateb se tyto platby nevykazují jako výnosy, ale jako závazek. Až po dokončení zakázky se vykazují zisk a náklady daného projektu.

IFRS definuje dvě metody vykazování. Metodu rozpracovanosti lze aplikovat, pokud lze určit stupeň dokončenosti smlouvy. Pokud to však možné není, vyžaduje IFRS, aby se použila metoda nulového zisku, kdy se vykazují výnosy ve výši vzniklých nákladů souvisejících se smlouvou. Pokud se očekává, že zakázka bude ztrátová, musí se okamžitě vykazovat ztráta jako náklad. IFRS nepovoluje postup, který je v ČR běžný. Metoda dokončené smlouvy není podle IFRS povolena.

Metoda rozpracovanosti

Jak již bylo řečeno, tuto metodu lze používat pouze v případě, že výsledek smlouvy lze spolehlivě odhadnout. Je preferovanou metodou, protože informuje o průběhu projektu během jeho realizace. Navíc nejlépe odpovídá aktuálnímu principu. Aby výsledek smlouvy mohl být spolehlivě odhadnut, je nutné, aby smlouva splnila s pevnou cenou následující podmínky:

- celkový výnos musí být spolehlivě ocenitelný,

- je pravděpodobné, že ekonomický prospěch, který se smlouvou souvisí, poplyne účetní jednotce,
- související náklady musí být jasně identifikovatelné, měřitelné a musí být porovnány s předběžnými odhady.

Pro smlouvu typu náklady plus přírážka platí následující kritéria:

- je pravděpodobné, že ekonomický prospěch, který se smlouvou souvisí, poplyne účetní jednotce,
- související náklady musí být jasně identifikovatelné a měřitelné.

Existují tři způsoby jak zjistit stupeň rozpracovanosti:

- podílem vynaložených nákladů ve vztahu k předpokládaným celkovým nákladům (bez vícepráce, které nemohou být účtovány zákazníkovi),

$$P = \frac{\text{Náklady vynaložené za období}}{\text{Náklady vynaložené za období} + \text{odhadované náklady}} \times 100$$

potom je potřeba vypočítat výnosy za dané období.

$$V = \frac{(P \times C)}{100} - VV$$

kde:

V – výnos k vykázání v běžném období

P – procento dokončení

C – cena kontraktu

VV – výnos, které již byly vykázány v předchozích obdobích

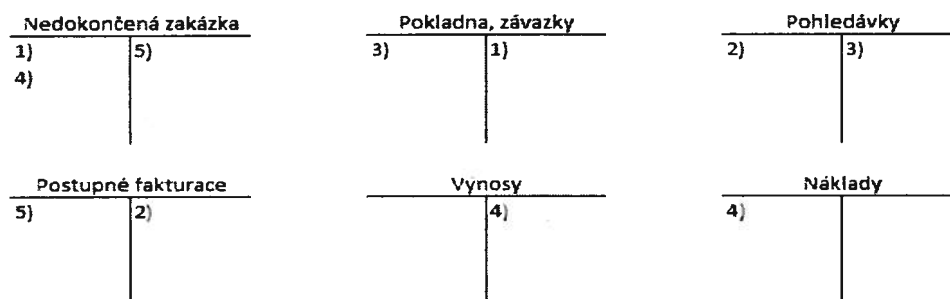
- odborný posudek stupně dokončení,
- dokončení určitého objemu smluvní práce.

Metoda nulového zisku

Pokud nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, která zahrnuje poskytování služby, výnosy musí být vykázány pouze v té výši účtovaných nákladů, které lze získat zpět. Náklady jsou uznány v období, ve kterém vzniknou. Tato metoda je často aplikovaná v počátku daného projektu vzhledem k tomu, že výsledek většinou nelze spolehlivě odhadnout.

- 1) náklady na smlouvu o zhotovení
- 2) vydané faktury
- 3) inkaso faktur
- 4) zachycení nákladů a výnosů (zisk je vykázán v průběhu realizace smlouvy na účtu „Nedokončená zakázka“)
- 5) zachycení dokončené smlouvy o zhotovení – vyřazení zakázky a postupných fakturaci

Obrázek č. 1. Postup zachycení nákladů a výnosů spojených se stavebními smlouvami



Zdroj: BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*, str. 111

3.5.5 Smlouvy o zhotovení podle ČÚS

Dle ČÚS náklady a výnosy musí být zachycovány v období, s kterým časově i věcně souvisí. Nezáleží na pohybu peněžních prostředků. Zakázka, která je rozpracovaná, je oceňovaná vlastními náklady. Zpravidla závisí způsob účtování na smluvním ujednání. Je možné, aby se účastníci kontraktu domluvili na částečné fakturaci, na jejímž základě pak

bude účtováno. Většinou má však formu dokončeného kontraktu, která není v IFRS povolena.

3.5.6 Smlouvy o zhotovení podle US GAAP

US GAAP povoluje dvě metody pro vykazování dlouhodobých projektů – metodu procenta dokončení projektu (percentage-of-completion method) a metodu ukončeného projektu (completed-contract method). Druhá metoda je pro vykazování jednodušší. Výnosy a náklady se účtují až po dokončení dané zakázky. Při metodě procenta dokončení se vykazují výnosy a náklady průběžně na základě rozpracovanosti. Může být aplikována v případě, že zakázka splňuje následující podmínky:

- obě strany se ve smlouvě dohodly na jasných a závazných podmínkách
- předpoklad, že obě smluvní strany splní své povinnosti
- lze spolehlivě odhadnout podíl práce vykonané k práci, která je nutná k dokončení projektu

3.6 Vykazování úroků z dlouhodobých závazků

3.6.1 Vykazování úroků podle IFRS a US GAAP

Jak již bylo výše zmíněno, v IFRS a US GAAP je nutno očekávané peněžní příjmy diskontovat na současnou hodnotu po dobu životnosti aktiva tak, aby se rovnaly výchozí účetní hodnotě daného aktiva. Dále musí splnit kritéria, které byly vyjmenovány v kapitole 3.4. – Kritéria pro uznání výnosů a nákladů. Je zakázáno použít lineární metodu alokace úroku v průběhu více účetních období. To z toho důvodu, že úroky se vyvíjí v jednotlivých letech nerovnoměrně. Proto se požaduje použití metody efektivní úrokové míry.

3.6.2 Vykazování úroků podle ČÚS

Dlouhodobé závazky mohou vzniknout z různých titulů, jako z půjček, záloh, pronájmu a dluhopisů. V českém účetnictví se zachycují na pasivních účtech, konkrétně v účtové skupině 47. Zásady pro jejich účtování jsou uvedeny v ČÚS č. 018 – Kapitálové účty a

dlouhodobé závazky. Emitované dluhopisy, kterým bych se v této kapitole chtěla věnovat, představují účetní jednotkou vydávané cenné papíry s dobou splatnosti delší než jeden rok. Ty jsou po určitou dobu spláceny včetně úroku, který představuje cenu za zapůjčený kapitál. Vykazují se na účtů 473 – Emitované dluhopisy.

4 Praktická část

4.1 Popis vybrané společnosti

V praktické části budu aplikovat teoretické poznatky na společnosti Carrier Refrigeration Operation Czech Republic s r.o. (dále jen společnost)

4.2 Willis H. Carrier

Již před více než 100 lety, 17.07.1902, vynalezl doktor a zakladatel společnosti Carrier Willis H. Carrier moderní klimatizaci. Po studiích na Cornellově Univerzitě v USA dokončil mladý výzkumný inženýr návrh jak stabilizovat úroveň vlhkosti ve vzduchu. Byl vytvořen pro tiskárnu Sackett & Wilhelms Lithography a Printing Company v Brooklynu ve státě New York, aby si papíry, na které se tisklo, zachovaly své rozměry. Za účelem zajistit komfortní prostředí se tato technologie poté začala používat ve všech možných oblastech, od autobusů po domy a zdravotní zařízení. Od té doby je Carrier Corporation největším světovým výrobcem klimatizačních systémů.

4.3 Carrier Refrigeration Operation Czech Republic s r.o.

Před více než sto lety, v roce 1909, byl v Berouně zakoupen pozemek pro budoucí továrnu. V roce 1925 pak zde firma ISOTERMA (později známá pod názvem Chemika výroba prostředků proti ztrátám tepla a zimy) zahájila výrobu tepelných izolací. V roce 1931 získala továrnu firma Olcedy – výroba stavebních a izolačních hmot. Následovala hospodářská krize, ve které se činnost zastavila na tři měsíce. Po odeznění krize byl závod začleněn do společnosti Ringhoffer Tatra, a.s. Po 2- světové válce byl závod v roce 1945 znárodněn dekretem prezidenta republiky.

O čtyři roky později byla společnost začleněna do národního podniku Frigera Kolín. V roce 1979 byla se švédskou firmou Elektrolux uzavřena licenční a kooperační smlouva na výrobu otevřeného chladicího nábytku. Časem se výroba zmodernizovala na výrobu chladicích regálů. V roce 1992 byla podepsána smlouva s německou společností Linde AG a následující rok vzniká společnost Linde Frigera spol. s r.o. Významným rokem pro společnost se stal rok 2004, kdy se firma stala součástí amerického koncernu Carrier Corporation, což bylo v roce 2007 završeno tím, že došlo ke změně názvu společnosti

z Linde Frigera spol s r.o. na Carrier Refrigeration Operation Czech Republic s r.o. Nyní je tedy v rámci skupiny United Technologies Corp součástí UTC Climate, Controls & Security.

Společnost je rozdělena na úsek obchodní, technický, servisní, logistický a ekonomický. V obchodním úseku pracují key account manažeři, kteří jsou zodpovědní za řízení projektů. V technickém a servisním úseku pracují techničtí a servisní pracovníci. V logistickém úseku pracují referenti nákupu a skladníci. Ekonomický úsek je zodpovědný na fakturaci, účetnictví, controlling a reporting mateřské společnosti.

Carrier Refrigeration Operation Czech Republic s r.o. vykazuje na konci roku účetní závěrku podle ČÚS. Tyto výkazy jsou ověřovány auditorem a zveřejňovány v obchodním rejstříku. Vzhledem k tomu, že společnost je součástí amerického koncernu, který vyžaduje reporty pro svou konsolidovanou účetní závěrku, provádí se souběžně i účtování podle pravidel US GAAP. Účtování podle pravidel IFRS není sice ve firmě uplatňováno, ale v rámci této práce bude tato metoda porovnána s ostatními. Jelikož se však jedná o citlivé údaje, byla jsem nucena pracovat se zkrácenými daty.

4.4 Finanční leasing

Pojem finanční leasing byl vysvětlen v teoretické části. Zásadním rozdílem mezi operativním a finančním leasingem je skutečnost, že po skončení nájmu dojde u finančního leasingu k odkupu nebo převedení majetku na nájemce. V další části se soustředím na leasing automobilu, a to z pohledu společnosti, čili nájemce.

V roce 2010 pořídila firma na leasing automobil Škoda Octavia Combi v hodnotě 500 000 Kč včetně DPH. Doba leasingu byla stanovena na 5 let. Pro zjednodušení předpokládáme roční splátky ve výši 99 000 Kč na konci období. Nakonec tedy společnost zaplatí leasingové firmě 545 000 Kč včetně DPH. Zůstatková cena byla stanovena na 5 000 Kč včetně DPH. Životnost automobilu je 5 let.

4.4.1 Účtování finančního leasingu podle IFRS

Aby mohlo být dané aktivum oceněno, je potřeba znát implicitní úrokovou míru. Implicitní úroková míra je taková, při které se současná hodnota minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty rovná reálné hodnoty pronajatého aktiva a počátečních

přímých nákladů pronajímatele. Nezaručená zbytková hodnota je rovna nule, jelikož jde o hodnotu, se kterou se počítá pouze v případě, že by se majetek vrátil zpět pronajímateli.⁵

Dále je potřeba zmínit, že oceňování aktiva vyplývajícího z leasingu nebude zahrnovat hodnotu DPH, jelikož není součástí splátek.

Výpočet roční implicitní úrokové míry:

$$416\,667 = \frac{90\,830}{(1+x)^1} + \frac{90\,830}{(1+x)^2} + \frac{90\,830}{(1+x)^3} + \frac{90\,830}{(1+x)^4} + \frac{90\,830 + 4\,167}{(1+x)^5}$$

$$\underline{x = 3\%}$$

Zatímco levá strana rovnice vyjadřuje reálnou hodnotu automobilů bez DPH, pravá strana rovnice vyjadřuje současnou hodnotu sumy leasingových splátek bez DPH, přičemž je zahrnutá i čistá odkupní cena.

Pokud by nájemce neměl doklad o reálné hodnotě automobilů, dala by se současná hodnota splátek vypočítat i pomocí inkrementální úrokové míry. Tato úroková míra je mírou z tržních nabídek, například z banky v případě úvěru. Předpokládáme-li tedy například úrokovou míru ve výši 11 %, byl výpočet současné hodnoty následující:

$$x = \frac{90\,830}{(1+0,11)^1} + \frac{90\,830}{(1+0,11)^2} + \frac{90\,830}{(1+0,11)^3} + \frac{90\,830}{(1+0,11)^4} + \frac{90\,830 + 4\,167}{(1+0,11)^5}$$

$$\underline{x = 338\,171}$$

Majetek bude oceňován v nižší hodnotě ze současné a reálné hodnoty. Jelikož minimální leasingové splátky činí 458 334 Kč bez DPH, jejich současná hodnota odpovídá částce 338 164 Kč bez DPH. Reálná hodnota je 416 667 Kč bez DPH.

⁵ BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. Praha : Nakladatelství Aspi, a.s., 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

Tabulka č. 1. Splátkový kalendář podle IFRS

Rok	Úroková sazba	Splátka	Úrok	Snížení závazku	Konečný zůstatek závazku
1.1.2010					338 171,00
2010	11,00%	90 830,00	37 199,00	53 631,00	284 540,00
2011	11,00%	90 830,00	31 299,40	59 530,60	225 009,40
2012	11,00%	90 830,00	24 751,03	66 078,97	158 930,43
2013	11,00%	90 830,00	17 482,35	73 347,65	85 582,78
2014	11,00%	94 997,00	9 414,11	85 582,89	0,00
Celkem	~	458 334,00	120 146,00	338 171,00	

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše odpisů závisí na délce životnosti daného aktiva. Pokud předpokládáme životnost 5 let, je ročním odpisem $338\,171/5 = 67\,634$ Kč.

Společnost, která je českou právnickou osobou a má sídlo v České republice, se řídí českými daňovými zákony. Účtování podle IFRS nemá vliv na daně z příjmů, protože se vypočítá na základě výsledku hospodaření sestaveného podle ČÚS. Jelikož se stále řídíme českými daňovými zákony, bude uplatněn odpočet celkového DPH hned na počátku leasingu stejně, jako tomu bylo při účtování podle ČÚS.

Obrázek č. 2. Postup účtování finančního leasingu u nájemce podle IFRS

Stála aktiva		Jiné závazky	
MD	D	MD	D
1) 338 171		3) 91 666	1) 338 171
		5) 53 631	2) 91 666

Daň z přidané hodnoty		Peněžní prostředky	
MD	D	MD	D
2) 91 666	4) 91 666	4) 91 666	3) 91 666
			5) 53 631
			6) 37 199

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Finanční náklady</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; vertical-align: bottom;"> MD 6) 37 199 </td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; vertical-align: bottom; text-align: right;"> D </td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 50px;"></td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 50px;"></td> </tr> </table>	Finanční náklady		MD 6) 37 199	D			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Odpisy</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; vertical-align: bottom;"> MD 7) 67 634 </td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; vertical-align: bottom; text-align: right;"> D </td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 50px;"></td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 50px;"></td> </tr> </table>	Odpisy		MD 7) 67 634	D		
Finanční náklady													
MD 6) 37 199	D												
Odpisy													
MD 7) 67 634	D												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Oprávky</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; vertical-align: bottom;"> MD </td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; vertical-align: bottom; text-align: right;"> D </td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 50px;"></td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 50px; text-align: center;"> 7) 67 634 </td> </tr> </table>		Oprávky		MD	D		7) 67 634						
Oprávky													
MD	D												
	7) 67 634												

Zdroj: Vlastní zpracování

- 1) Zachycení aktiva leasingu
- 2) Odpočet DPH na základě daňového dokladu
- 3) Úhrada DPH
- 4) Přijatá platba odpočtu DPH od finančního úřadu
- 5) Snížení závazku
- 6) Úrok v splátce
- 7) Odpis

4.4.2 Účtování finančního leasingu podle ČÚS

ČÚS neřeší ocenění předmětu leasingu, protože se nepromítne v rozvaze nájemce. Předmět bude účtován v nominální hodnotě ve formě splátek. Jelikož odkupní cena je pod limited pro zařazení do majetku, bude na konci nájmu účtována přímo do spotřeby na účet 501 – spotřeba materiálu.

Podle daňového zákona nemá nájemce nárok najímaný předmět odepisovat, protože není formálním vlastníkem majetku. Právo na odepisování by měla tedy leasingová společnost. Podle §31 odst. 1 pís. a ZDP jsou odpisy lineární po dobu 5 let. Odpisový plán by vypadal následovně:

Tabulka č. 2. Odpisový plán pronajímatele

Rok	Daňový odpis	Zůstatková cena
-		416 667,00
2010	83 333,40	333 333,60
2011	83 333,40	250 000,20
2012	83 333,40	166 666,80
2013	83 333,40	83 333,40
2014	83 333,40	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Aby splátky finančního leasingu byly daňově uznatelným nákladem, je potřeba, aby splnily několik podmínek dle §24 odst. 4 ZDP:

- doba nájmu musí být 5 let, což odpovídá délce odepisování aktiva v 2. odpisové skupině dle §30 odst. 1 ZDP,
- po skončení nájmu přechází vlastnické právo na nájemce a ten dané aktivum zaúčtuje do svého majetku,
- kupní cena nesmí být vyšší než zůstatková cena u pronajímatele; jelikož leasingová společnost bude mít vůz zcela odepsán, ruší se tato podmínka.

Obrázek č. 3. Postup účtování finančního leasingu podle ČÚS

Daň z přidané hodnoty		Bankovní účty	
MD	D	MD	D
1) 91 666	3) 91 666	3) 91 666	2) 91 666 5) 108 996

Náklady		Jiné závazky	
MD	D	MD	D
4) 108 996		2) 91 666	1) 91 666
		5) 108 996	4) 108 996

Zdroj: Vlastní zpracování

- 1) Odpočet DPH podle daňového dokladu k předmětu leasingu
- 2) Úhrada DPH
- 3) Přijatá platba odpočtu DPH od finančního úřadu
- 4) 1. leasingová splátka
- 5) Úhrada 1. leasingové splátky

4.4.3 Účtování finančního leasingu podle US GAAP

Jelikož přechází najatý předmět po skončení leasingu do vlastnictví nájemce, je kritérium pro finanční leasing splněno. Postup v US GAAP je velice podobný tomu v IFRS. Implicitní a inkrementální úrokovou míru máme již spočítanou. Opět vybereme nižší hodnotu ze současné hodnoty minimálních plateb a reálné hodnoty a sestavíme kalendář leasingových plateb.

Tabulka č. 3. Splátkový kalendář podle US GAAP

Rok	Úroková sazba	Splátka	Úrok	Snížení závazku	Konečný zůstatek závazku
1.1.2010					338 171,00
2010	11,00%	90 830,00	37 199,00	53 631,00	284 540,00
2011	11,00%	90 830,00	31 299,40	59 530,60	225 009,40
2012	11,00%	90 830,00	24 751,03	66 078,97	158 930,43
2013	11,00%	90 830,00	17 482,35	73 347,65	85 582,78
2014	11,00%	94 997,00	9 414,11	85 582,89	0,00
Celkem	~	458 334,00	120 146,00	338 171,00	

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše odpisů bude stejná jako při účtování podle IFRS, tedy $338\,171/5 = 67\,634$ Kč. Účtování o leasingu bude stejné jako u IFRS, ale IFRS vyžadují vykazování oprávek, zatímco US GAAP eviduje předmět v dlouhodobém nehmotném majetku.

Obrázek č. 4. Postup účtování finančního leasingu podle US GAAP

Dlouhodobý nehmotný majetek		Jiné závazky	
MD	D	MD	D
1) 338 171	6) 67 634	3) 91 666	1) 338 171
		5) 53 631	2) 91 666

Daň z přidané hodnoty		Peněžní prostředky	
MD	D	MD	D
2) 91 666	4) 91 666	4) 91 666	3) 91 666
			5) 90 830

Finanční náklady		Odpisy	
MD	D	MD	D
5) 37 199		6) 67 634	

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 4. Srovnání různých účetních standardů

Datum účetní závěrky	Položka	ČÚS	IFRS	US GAAP
2010	Peníze	-90 830,00	-90 830,00	-90 830,00
	VH běžného období	-90 830,00	-93 561,00	-93 561,00
	VH minulého období	-	-	-
	Dlouhodobý majetek	-	338 171,00	281 809,00
	Oprávký	-	-56 362,00	-
	Závazky z leasingu	-	284 540,00	284 540,00
	Σ	-90 830,00	190 979,00	190 979,00
2014	Peníze	-458 334,00	-458 334,00	-458 334,00
	VH běžného období	-94 997,00	-65 776,11	-65 776,11
	VH minulého období	-363 320,00	336 179,78	336 179,78
	Dlouhodobý majetek	-	338 171,00	56 361,00
	Oprávký	-	-281 805,00	-
	Závazky z leasingu	-	0,00	-
	Σ	-458 334,00	-401 968,00	-401 973,00

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 Smlouvy o zhotovení

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, jedná se o takové smlouvy, kdy zahájení a dokončení výroby spadá do různých účetních období. ČÚS neřeší tuto problematiku, v IFRS je preferovanou metodou metoda procenta rozpracovanosti. Rozdíly bych ráda ukázala na následujícím příkladu:

Společnost uzavře smlouvu na dvouletý projekt na výrobu a vybavení hypermarketu svého zákazníka za 6 250 000 Kč, z toho budou celkové náklady činit 4 500 000 Kč.

Tabulka č. 5. Zadání

	2012	2013
Náklady	3 150 000,00	1 350 000,00
Odhad nákladů na dokončení	1 700 000,00	2 800 000,00
Vydané faktury	1 562 500,00	4 687 500,00
Přijaté platby	1 400 000,00	4 850 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5.1 Účtování smluv o zhotovení podle IFRS

Preferovanou metodou je metoda procenta rozpracovanosti.

$$\text{procento rozpracovanosti} = \frac{\text{Dosud vynaložené náklady}}{\text{Celkové náklady na stavbu}}$$

$$\text{procento rozpracovanosti} = \frac{3\,150\,000}{4\,500\,000}$$

$$\text{procento rozpracovanosti} = 70\%$$

Obrázek č. 5. Účetní postup podle IFRS

Závazky		Nedokončený projekt		Výnosy	
MD	D	MD	D	MD	D
	1) 3 150 000	1) 3 150 000			4) 4 375 000
	5) 1 350 000	4b) 1 225 000			8) 1 875 000
		5) 1 350 000			
		8b) 525 000			
Náklady na projekt		Postupná fakturace		Pohledávky za odběratelem	
MD	D	MD	D	MD	D
4a) 3 150 000			2) 1 562 500	2) 1 562 500	3) 1 400 000
8a) 1 350 000			6) 4 687 500	6) 4 687 500	7) 4 850 000
Peněžní prostředky					
MD	D				
3) 1 400 000					
7) 4 850 000					

Zdroj: Vlastní zpracování

- 1) Náklady na projekt v 1. roce
- 2) Vydání faktur
- 3) Uhrazení faktur odběratelem
- 4) Uznané výnosy ze zakázky
- 5) Náklady na projekt v 2. roce
- 6) Vydání faktur

- 7) Uhrazení faktur odběratelem
- 8) Uzané výnosy ze zakázky

4.5.2 Účtování smluv o zhotovení podle ČÚS

V ČÚS závisí zpravidla účtování na smluvním ujednání. V prvním případě se bude jednat o průběžnou fakturaci:

Obrázek č. 6. Účtování podle ČÚS při postupné fakturaci

Závazky		Pohledávky za odběratelem		Výnosy																	
MD	D	MD	D	MD	D																
	1) 3 150 000	2) 1 562 500	3) 1 400 000		2) 1 562 500																
	4) 1 350 000	5) 4 687 500	6) 4 850 000		5) 4 687 500																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Náklady na projekt</th> <th colspan="2" style="text-align: center;">Peněžní prostředky</th> </tr> <tr> <th style="text-align: left;">MD</th> <th style="text-align: right;">D</th> <th style="text-align: left;">MD</th> <th style="text-align: right;">D</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: left;">1) 3 150 000</td> <td></td> <td style="text-align: left;">3) 1 400 000</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;">4) 1 350 000</td> <td></td> <td style="text-align: left;">6) 4 850 000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>						Náklady na projekt		Peněžní prostředky		MD	D	MD	D	1) 3 150 000		3) 1 400 000		4) 1 350 000		6) 4 850 000	
Náklady na projekt		Peněžní prostředky																			
MD	D	MD	D																		
1) 3 150 000		3) 1 400 000																			
4) 1 350 000		6) 4 850 000																			

Zdroj: Vlastní zpracování

- 1) Náklady na projekt v 1. roce
- 2) Vydání faktur
- 3) Uhrazení faktur odběratelem
- 4) Náklady na projekt v 2. roce
- 5) Vydání faktur
- 6) Uhrazení faktur odběratelem

Mnohem častěji se v českém účetnictví používá metoda dokončených kontraktů:

Obrázek č. 7. Účtování podle ČÚS při dokončeném projektu

Závazky		Pohledávky za odběratelem		Výnosy	
MD	D	MD	D	MD	D
	1) 3 150 000	5) 6 250 000	6) 6 250 000		5) 6 250 000
	4) 1 350 000				

Náklady na projekt		Peněžní prostředky		Nedokončená výroba	
MD	D	MD	D	MD	D
1) 3 150 000		6) 6 250 000		2) 3 150 000	3) 3 150 000
4) 1 350 000					

Změna stavu nedokončené výroby	
MD	D
3) 3 150 000	2) 3 150 000

Zdroj: Vlastní zpracování

- 1) Náklady na projekt v 1. roce
- 2) Nedokončená výroba
- 3) Odúčtování nedokončené výroby
- 4) Náklady na projekt v 2. roce
- 5) Vystavení faktur
- 6) Úhrada faktur odběratelem

4.5.3 Účtování smluv o zhotovení podle US GAAP

Stejně jako u IFRS vykazují se výnosy a náklady i u US GAAP průběžně. Výše výnosů a nákladů je závislá na stupni procentního plnění (metoda procenta dokončení). Princip účtování je velice podobný:

Obrázek č. 8. Postup účtování podle US GAAP

Závazky		Nedokončený projekt		Výnosy	
MD	D	MD	D	MD	D
	1) 3 150 000	4) 4 375 000			4) 4 375 000
	5) 1 350 000	8) 1 875 000			8) 1 875 000

Náklady na projekt		Postupná fakturace		Pohledávky za odběratelem	
MD	D	MD	D	MD	D
1) 3 150 000			2) 1 562 500	2) 1 562 500	3) 1 400 000
5) 1 350 000			6) 4 687 500	6) 4 687 500	7) 4 850 000

Peněžní prostředky	
MD	D
3) 1 400 000	
7) 4 850 000	

Zdroj: Vlastní zpracování

- 1) Náklady na projekt v 1. roce
- 2) Vydání faktur
- 3) Uhrazení faktur odběratelem
- 4) Uzané výnosy ze zakázky
- 5) Náklady na projekt v 2. roce
- 6) Vydání faktur
- 7) Uhrazení faktur odběratelem

Vedle výše uvedené metody existuje ještě metoda ukončeného projektu, která se dá přirovnat k české metodě dokončeného kontraktu.

4.5.4 Srovnání přístupu různých standardů k smlouvám o zhotovení

Tabulka č. 6. Výkaz zisku a ztrát podle IFRS

IFRS	2012	2013
Výnosy	4 375 000,00	1 875 000,00
Náklady	3 150 000,00	1 350 000,00
Zisk/Ztráta	1 225 000,00	525 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 7. Rozvaha v roce 2012 podle IFRS

AKTIVA		PASIVA	
Nedokončený projekt	2 812 500,00	Výsledek hospodaření	1 225 000,00
Pohledávky	162 500,00	Závazky	3 150 000,00
Peníze	1 400 000,00		
Celkem	4 375 000,00	Celkem	4 375 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 8. Rozvaha v roce 2013 podle IFRS

AKTIVA		PASIVA	
Pohledávky	0,00	Výsledek hospodaření	525 000,00
		Výsledek hospodaření minulých let	1 225 000,00
Peníze	6 250 000,00	Závazky	4 500 000,00
Celkem	6 250 000,00	Celkem	6 250 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 9. Výkaz zisku a ztráty podle ČÚS

ČÚS	2012	2013
Výnosy	1 562 500,00	4 687 500,00
Náklady	3 150 000,00	1 350 000,00
Zisk/Ztráta	-1 587 500,00	3 337 500,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 10. Rozvaha v roce 2012 podle ČÚS

AKTIVA		PASIVA	
Pohledávky	162 500,00	Výsledek hospodaření	-1 587 500,00
Peníze	1 400 000,00	Závazky	3 150 000,00
Celkem	1 562 500,00	Celkem	1 562 500,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 11. Rozvaha v roce 2013 podle ČÚS

AKTIVA		PASIVA	
Pohledávky	0,00	Výsledek hospodaření	3 337 500,00
		Výsledek hospodaření minulých let	-1 587 500,00
Peníze	6 250 000,00	Závazky	4 500 000,00
Celkem	6 250 000,00	Celkem	6 250 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 12. Výkaz zisku a ztrát podle US GAAP

US GAAP	2012	2013
Výnosy	4 375 000,00	1 875 000,00
Náklady	3 150 000,00	1 350 000,00
Zisk/Ztráta	1 225 000,00	525 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 13. Rozvaha v roce 2012 podle US GAAP

AKTIVA		PASIVA	
Nedokončený projekt	2 812 500,00	Výsledek hospodaření	1 225 000,00
Pohledávky	162 500,00	Závazky	3 150 000,00
Peníze	1 400 000,00		
Celkem	4 375 000,00	Celkem	4 375 000,00

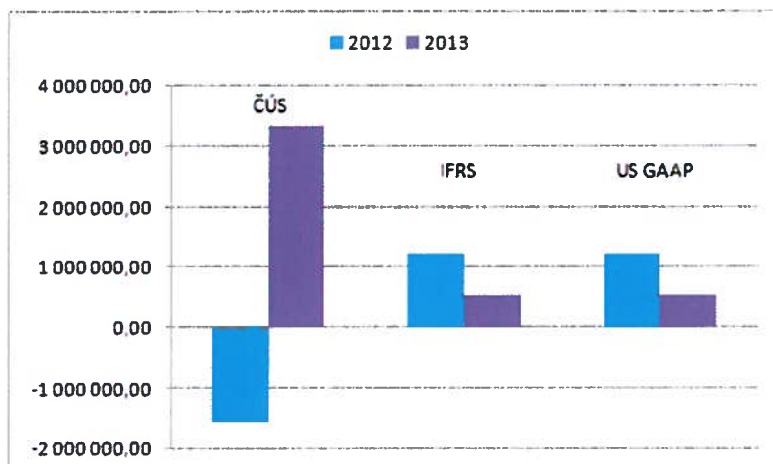
Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 14. Rozvaha v roce 2013 podle US GAAP

AKTIVA		PASIVA	
Pohledávky	0,00	Výsledek hospodaření	525 000,00
		Výsledek hospodaření minulých let	1 225 000,00
Peníze	6 250 000,00	Závazky	4 500 000,00
Celkem	6 250 000,00	Celkem	6 250 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 1. Srovnání VH z hlediska různých účetních přístupů



Zdroj: Vlastní zpracování

4.6 Vykazování úroků z dlouhodobých závazků

Nákladové úroky se vykazují v českém účetnictví na akruální bázi, přičemž se bere ohled na smluvní úrokovou sazbu. Výjimkou jsou finanční instituce, které jsou povinni používat efektivní úrokovou sazbu. Tato metoda je v IFRS a US GAAP zcela běžná. Pokud jsou slevy, vzniklé z vydání dluhového nástroje, součástí úroků, jsou tyto slevy amortizovány pomocí efektivní úrokové míry. Na následujícím příkladu poukazují na rozdílné účtování.

Společnost se rozhodla emitovat dluhopis bez kupónových plateb. Jmenovitá hodnota činí 756 295 Kč, pořizovací cena činí 635 000. Rozdíl je tvořen úroky, splatnými v době splatnosti dluhopisu.

4.6.1 Účtování nákladových úroků podle IFRS/US GAAP

Peněžní příjmy je potřeba diskontovat na současnou hodnotu po dobu životnosti aktiva tak, aby se rovnaly výchozí účetní hodnotě daného aktiva. Požaduje se použití metody efektivní úrokové míry a to z toho důvodu, že úroky se vyvíjí v jednotlivých letech nerovnoměrně.

$$i = \sqrt[n]{\frac{PV}{P}} - 1$$

$$i = \sqrt[3]{\frac{756\,295}{635\,000}} - 1$$

$$i = 6\%$$

Tabulka č. 15. Alokace úroků pomocí efektivní úrokové míry

Období	Účetní hodnota na počátku období	Úrok 6 %	Účetní hodnota na konci období
1	635 000,00	38 100,00	673 100,00
2	673 100,00	40 386,00	713 486,00
3	713 486,00	42 809,00	756 295,00
Celkem	-	121 295,00	-

Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek č. 9. Účtování nákladových úroků podle IFRS/US GAAP

Pohledávka z emitovaných dluhopisů		Emitované dluhopisy		Peněžní prostředky	
MD	D	MD	D	MD	D
1a) 635 000	2) 635 000	6) 756 295	1) 756 295	2) 635 000	6) 756 295
Úroky		Výdaje příštích období			
MD	D	MD	D		
3) 38 100		1b) 121 295	3) 38 100		
4) 40 386			4) 40 386		
5) 42 809			5) 42 809		

Zdroj: Vlastní zpracování

- 1) Emise dluhopisů
- 2) Úhrada dluhopisů
- 3) Amortizace úroků 1. roku
- 4) Amortizace úroků 2. roku
- 5) Amortizace úroků 3. roku
- 6) Odkoupení dluhopisů

4.6.2 Účtování nákladových úroků podle ČÚS

V českých účetních standardech je povolena alokace úroků lineární metodou. Tato metoda je v IFRS/US GAAP zakázána.

Tabulka č. 16. Alokační úroků lineární metodou

Období	Účetní hodnota na počátku období	Úrok	Účetní hodnota na konci období
1	635 000,00	40 432,00	675 432,00
2	675 432,00	40 432,00	715 864,00
3	715 864,00	40 432,00	756 295,00
Celkem	-	121 296,00	-

Zdroj: Vlastní zpracování

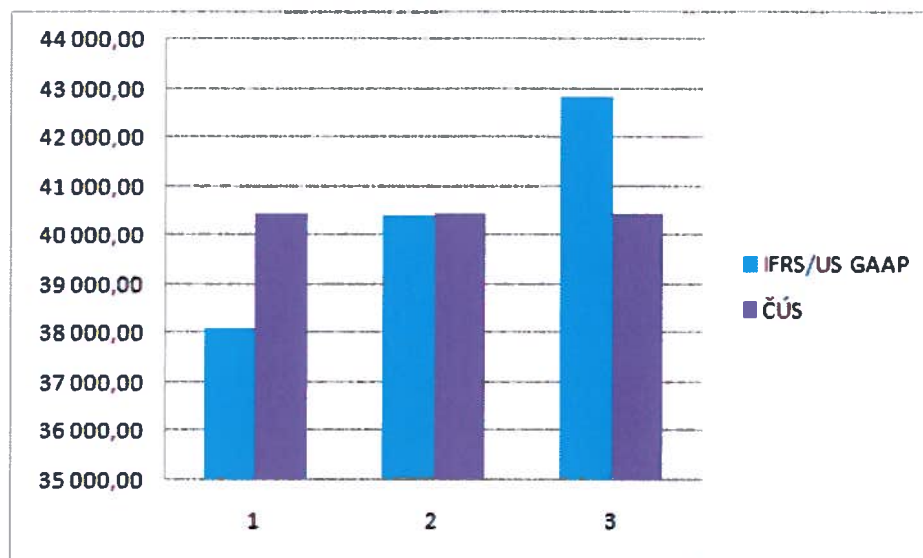
Obrázek č. 10. Účtování nákladových úroků podle ČÚS

Pohledávka z emitovaných dluhopisů		Emitované dluhopisy		Peněžní prostředky	
MD	D	MD	D	MD	D
1a) 635 000	2) 635 000	6) 756 295	1) 756 295	2) 635 000	6) 756 295
Úroky		Výdaje příštích období			
MD	D	MD	D		
3) 40 432		1b) 121 295	3) 40 432		
4) 40 432			4) 40 432		
5) 40 432			5) 40 432		

Zdroj: Vlastní zpracování

- 1) Emise dluhopisů
- 2) Úhrada dluhopisů
- 3) Amortizace úroků 1. roku
- 4) Amortizace úroků 2. roku
- 5) Amortizace úroků 3. roku
- 6) Odkoupení dluhopisů

Graf č. 2. Porovnání úrokových nákladů podle různých účetních standardů



Zdroj: Vlastní zpracování

4.7 Vykazování úroků z dlouhodobých pohledávek

Vedle bez kupónových dluhopisů mohou být emitovány dluhopisy kupónové, kdy jsou kupóny vypláceny již během držení dluhopisu.

Společnost se rozhodla investovat do tříletého dluhopisu za 635 000 Kč a držet ho až do jeho splatnosti. Nominální hodnota činí 756 295 Kč. Kupónové platby ve výši 10 % p.a. jsou vypláceny na konci každého roku.

Obrázek č. 11. Účtování úrokových výnosů podle IFRS/US GAAP

Dluhové CP držené do splatnosti		Peněžní prostředky	
MD	D	MD	D
1) 635 000	3) 38 100	3) 38 100	1) 635 000
2) 38 100	6) 38 100	6) 38 100	
4) 36 057	9) 38 100	9) 38 100	
5) 38 100	11) 756 295	11) 756 295	
7) 40 268			
8) 38 100			
10) 44 970			

Úroky		Výnosy z dlouhodobého fin. majetku	
MD	D	MD	D
	2) 38 100		4) 36 057
	5) 38 100		7) 40 268
	8) 38 100		10) 44 970

Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek č. 12. Účtování úrokových výnosů podle ČÚS

Dluhové CP držené do splatnosti		Peněžní prostředky	
MD	D	MD	D
1) 635 000	3) 38 100	3) 38 100	1) 635 000
2) 38 100	6) 38 100	6) 38 100	
4) 40 432	9) 38 100	9) 38 100	
5) 38 100	11) 756 295	11) 756 295	
7) 40 432			
8) 38 100			
10) 40 431			

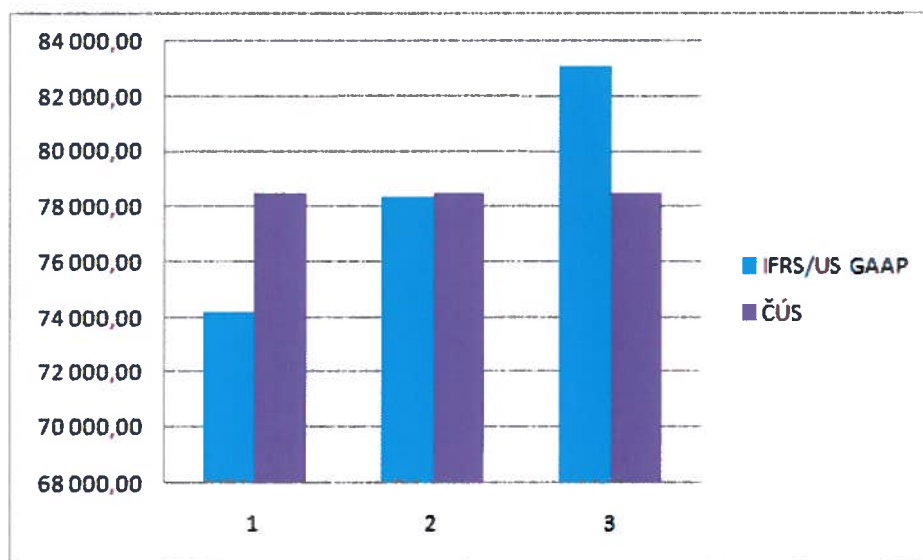
Úroky		Výnosy z dlouhodobého fin. majetku	
MD	D	MD	D
	2) 38 100		4) 40 432
	5) 38 100		7) 40 432
	8) 38 100		10) 40 431

Zdroj: Vlastní zpracování

Postup účtování:

- 1) Nákup dluhopisu v pořizovací ceně
- 2) Nárok na kupón
- 3) Výplata kupónu
- 4) Amortizace diskontu
- 5) Nárok na kupón
- 6) Výplata kupónu
- 7) Amortizace diskontu
- 8) Nárok na kupón
- 9) Výplata kupónu
- 10) Amortizace diskontu
- 11) Výplata nominální hodnoty

Graf č. 3. Porovnání výnosů z držení dluhopisu podle různých účetních standardů



Zdroj: Vlastní zpracování

5 Závěr

V bakalářské práci jsem se zabývala zásadními rozdíly ve vykazování výnosů a nákladů podle různých účetních systémů. Přestože jsou si popsané standardy v určitých aspektech velmi podobné, zvláště US GAAP a IFRS, najdou se odlišnosti. Rozdílnosti jsou způsobeny odlišným přístupem, neboť každý standard má stanoven svůj účel. Nejenže ČÚS byly vydány pouze pro Českou republiku, jejím prioritním úkolem je stanovení správného základu daně pro výpočet daně z příjmů právnických osob, což negativně ovlivňuje pojetí účetnictví. Firmy se spíše budou snažit snížit tržby a zvýšit náklady, aby byla minimalizována daňová povinnost. Navíc jsou v ČÚS definovány účetní postupy, ale zároveň není možné definovat postup pro každou situaci.

IFRS a US GAAP byly vydány pro účetní jednotky po celém světě a proto pouze upravují účetní výkaznictví. Nestanovují však požadavky či návody. Investorům a jiným uživatelům musí být umožněno vzájemné porovnání účetních výkazů z různých koutů světa. Z toho důvodu je nutná harmonizace, která je docílena odstraněním legislativních požadavků jednotlivých států. Česká republika se momentálně snaží řídit směrnicemi Evropské unie a IFRS.

Výnosy a náklady hrají velmi významnou roli, protože jejich rozdíl tvoří výsledek hospodaření. Na příkladech, které jsem uvedla, jsou demonstrovány největší rozdíly v přístupech těchto standardů. Nedá se jednoznačně určit, který z výše uvedených přístupů je smysluplnější.

Největším rozdílem při uznání výnosů je okamžik přechodu právního titulu. ČÚS upřednostňuje formu nad obsahem, zatímco v IFRS a US GAAP je to naopak. To se projevuje nejvíc u finančního leasingu, kdy podle ČÚS je majitelem pronajímatel a podle US GAAP a IFRS nájemce. Proto je v ČÚS po dobu smlouvy majetek vykazován pronajímatelem, který ho i odepisuje. Pro nájemce se jedná o dlouhodobý závazek. Výsledkem jsou různé konečné zůstatky na účtu dlouhodobého majetku (v případě US GAAP dlouhodobého nehmotného majetku) a také různé výsledky hospodaření. Zde se přiklání spíše k mezinárodním a americkým standardům, jelikož jsem toho názoru, že by nájemce měl vykazovat majetek z toho důvodu, že s ním plně disponuje a tudíž i opotřebovává. V ČÚS vede nevykazování najatého majetku ke zkreslení věrného a

pocitivého zobrazení skutečnosti a porušuje zásadu opatrnosti. Dojde totiž k podhodnocení závazků, protože vykazuje nižší financování cizími zdroji.

Dále se projevují odlišnosti u hodnot dluhopisů a úroků. Zatímco se v českých účetních standardech úroky zpravidla alokují lineární metodou, IFRS a US GAAP tuto metodu zakazují. Přikláním se k názoru IFRS a US GAAP, že by úroky měly být alokovány adekvátně současné hodnotě dluhopisu. To z toho důvodu, že lineárním způsobem dojde ke zkreslení nákladů v jednotlivých letech. Metoda efektivní úrokové míry je však nevýhodná v případě, že si společnost pořídí dluhopis s prémie. V prvních letech by totiž vykazovala vyšší výsledek hospodaření, nežli v případě použití ČÚS.

Poslední problematikou, kterou jsem se v této bakalářské práci zabývala, jsou smlouvy o zhotovení. V České republice není metoda procenta rozpracovanosti definována. Záleží na smluvním ujednání. Pokud se smluvní partneři dohodnou na částečné fakturaci, jsou výnosy vykazovány na základě fakturace. V ostatních případech, mnohem běžnějších, se výnosy účtují až po dokončení kontraktu. Tento přístup IFRS nepovoluje, US GAAP však ano. Ve světových systémech je preferovanou metodou tzv. metoda procenta rozpracovanosti, protože informuje o průběhu realizace projektu. Navíc nejlépe odpovídá akruálnímu principu. IFRS a US GAAP lépe vymezují danou problematiku a lépe přiřazují výnosy a náklady k obdobím, s kterými časově i věcně souvisí.

Vypracováním této bakalářské práce bylo pro mě velice přínosné, jelikož mi bylo umožněno porovnat různé standardy ve vybraných oblastech.

6 Seznam použité literatury

1. ALVES, Winfried. *Reporting nach US-GAAP (Wiley Klartext)*. 2. Berlin : Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KG, 2011. 256s. ISBN 978-3527505302.
2. BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. Praha : Nakladatelství Aspi, a.s., 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
3. BOKŠOVÁ, Jiřina a kol. *Účetnictví II*. 5. Praha : Institut Svazu účetních, 2004, 547 s. ISBN 80-86716-08-2.
4. BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I*. 3. Praha : Institut Svazu účetních, 2006. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9.
5. COENENBERG, Adolf G. *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/IFRS, US GAAP, DRS*. 22. Stuttgart : Schaeffer-Poeschel, 2012. 1392 s. ISBN 978-3791031828.
6. DVOŘAKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 3. Brno : Computer Press, a.s., 2011. 352 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
7. KŘÍŽ, Pavel. *IFRS a české účetní předpisy : Podobnosti a rozdíly*. PricewaterhouseCoopers. [online]. 2009, [cit. 2012-12-24]. <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>
8. JILEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*, 1. Praha : Grada, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

9. KONVALIKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví 2012*. 3. Český Těšín : Nakladatelství Anag, spol. s r.o., 2012. 192 s. ISBN 978-80-7263-730-0.
10. KUDERT, Stephan. *IFRS leicht gemacht: Eine Einführung in die International Financial Reporting Standards*, 3. Berlin : Kleist-Verlag, 2010. 198 s. ISBN 978-3874402798.
11. MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví*, 3. Praha : Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.
12. PELLENS, Bernhard. *Internationale Rechnungslegung: IFRS 1 bis 8, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretation, Standardentwürfe. Mit Beispielen, Aufgaben und Fallstudie*. 8. Stuttgart : Schaeffer-Poeschel, 2011. 1088 s. ISBN 978-3791029382.
13. ŠRÁMKOVÁ, Alice; JANOŠKOVÁ, Martina; VOJÁČKOVÁ, Helena. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praktické aplikace*. Aktualizované vydání pro účetní období roku 2009-2010. Praha : Institut Certifikace Účetních, a.s., 2009. 480 s. ISBN 978-80-86-86716-61-9.
14. *US GAAP versus IFRS : The basics*. Ernst & Young [online]. 2011, [cit. 2012-12-24].
<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/US_GAAP_v_IFRS:_The_Basics/\\$FILE/US%20GAAP%20v%20IFRS%20Dec%202011.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/US_GAAP_v_IFRS:_The_Basics/$FILE/US%20GAAP%20v%20IFRS%20Dec%202011.pdf)>
15. Vzorová konsolidovaná účetní závěrka podle IFRS za rok 2010. PWC [online]. 2011, [cit. 2013-04-22]. <<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/Illustrative-IFRS-consolidated-FS-CZ.pdf>>

7 Seznam použitých symbolů a zkratek

ČR – Česká republika

ČÚS – České účetní standardy

DPH – daň z přidané hodnoty

EEC – European Economic Community

EU – Evropská unie

FASB – Financial Accounting Standards Board

HGB – Handelsgesetzbuch

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

USA – United States of America

US GAAP – Generally Accepted Accounting Principle