

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Zhodnocení zavedení standardů IFRS 15 a IFRS 16 ve  
vybrané společnosti**

**Bc. Marián Vdoviak**

© 2018 ČZU v Praze

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Marián Vdoviak

Podnikání a administrativa

Název práce

**Zhodnocení zavedení standardů IFRS 15 a IFRS 16 ve vybrané společnosti**

Název anglicky

**Assessment of Implementation of IFRS 15 and IFRS 16 in Selected Company**

---

### Cíle práce

Hlavním cílem práce je zhodnocení vlivu nových standardů IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky a IFRS 16 – Leasingy ve společnosti T-Mobile Czech Republic. Tyto standardy jsou součástí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. V teoretické části práce je cílem specifikace systému Mezinárodních standardů finančního výkaznictví, zejména uznávání, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky, hlavně s ohledem na výnosy a leasingy. V praktické části je cílem vyčíslit dopad zavedení nových standardů na konkrétních příkladech z vybrané společnosti.

### Metodika

V první etapě práce budou nastudovány relevantní odborné zahraniční a české informační zdroje a bude provedena jejich kritická analýza. Za pomoci syntézy bude sestaven přehled o základních principech a metodách uznávání, oceňování a vykazování vybraných prvků účetní závěrky dle IFRS. Důraz bude kladen na výnosy a leasingy, zejména na porovnání nejdůležitějších rozdílů mezi dosavadními a novými standardy. Porovnáním a za pomoci dedukce budou popsány odlišnosti v přístupech obou účetních rámců. V praktické části bude na konkrétních příkladech ze společnosti T-Mobile Czech Republic, a.s. zhodnocen dopad implementace nových standardů IFRS 15 a IFRS 16. Za pomocí metody indukce budou vypracovány závěry.

## Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

## Klíčová slova

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS, výnosy, leasing, oceňování, účetní závěrka, uznávání prvků, vykazování

---

## Doporučené zdroje informací

BDO. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers. Practical Issues. International Financial Reporting Bulletin 2014/21. Dostupné z:

<https://www.bdo.global/getmedia/4f44c0af-a0af-4f64-b08f-bf605675ee55/IFR-Bulletin-II.pdf.aspx>

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

Ernst & Young. IFRS – nový standard upravující účtování výnosů. IFRS Newsletter, č. 80/2014. Dostupný z:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Developments\\_80/\\$FI-LE/IFRS%20Developments%20Issue%2080\\_IFRS%2015\\_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FI-LE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)

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

IASB. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví k 1. lednu 2005. Praha: International Accounting Standards Board, 2005, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-239-5721-X. s 609

IFRS Foundation. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers. © IFRS Foundation 2017. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>

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

Krupová, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 Leasingy – Praktické aplikace – Příklady. Praha: Vox, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0

MACKANZIE, Bruce, et al. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. Hoboken, NJ: Wiley, 2014. ISBN 978-1-118-73409-4. ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral-proquest-com.infozdroje.czu.cz/lib/czup/detail.action?docID=1632014>

Šrámková Alice, Janoušková Martina, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS Praktické aplikace 2015, Komora certifikovaných účetních, ISBN 978-80-86716-99-2

---

## Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

## Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

## Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 9. 10. 2017

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 26. 03. 2018

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení zavedení standardů IFRS 15 a IFRS 16 ve vybrané společnosti" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 27.3.2018

---

### **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Martě Stárové, PhD za odborné rady a cenné připomínky k této diplomové práci a kolegyni Olze Corradini za konzultace ohledně standardu IFRS 15. Dále bych se rád poděkoval rodině za podporu a trpělivost po dobu studia.

# Zhodnocení zavedení standardů IFRS 15 a IFRS 16 ve vybrané společnosti

## Abstrakt

Předmětem této diplomové práce je zhodnocení zavedení standardů IFRS 15 a IFRS 16 ve vybrané společnosti. Pro toto zhodnocení byla vybrána společnost T-Mobile Czech Republic a.s. a toto porovnání vychází ze zveřejněných výsledků společnosti za rok 2016. V první části práce je pozornost věnována základním principům Mezinárodních účetních standardů IFRS. V krátkosti jsou popsány postupy uznávání, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky. V následujících kapitolách jsou popsány standardy, které jsou platné v současnosti, tedy IAS 18 - Výnosy a IAS 11 - Smlouvy o zhotovení, IAS 17 – Leasingy, ale i nové standardy, které analyzovanou problematiku upravují, tedy IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky a IFRS 16 – Leasingy. V praktické části je spočten vliv zavedení obou standardů. Tento vliv je simulován na konkrétních výsledcích společnosti. Jsou uvedeny dvě modelové situace pro standard IFRS 15. Vliv standardu IFRS 16 je nejdříve znázorněn na analýze konkrétní smlouvy, následně jsou principy aplikovány na výsledky společnosti. V poslední části jsou prezentovány výsledky vlivu změny účetní metodiky a jejich zhodnocení.

**Klíčová slova:** Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, výnosy, leasingy, oceňování, uznávání prvků, vykazování, účetní závěrka

# Assessment of Implementation of IFRS 15 and IFRS 16 in Selected Company

## Abstract

The subject of this diploma thesis is the assessment of implementation of standards IFRS 15 and IFRS 16 in the selected company. For this evaluation has been selected the company T-Mobile Czech Republic a.s. This comparison is based on the company's published results for the year 2016. The first part of the thesis focuses on the basic principles of international accounting standards of the IFRS. The procedures for acceptance, valuating and reporting the elements of the financial statements are briefly described. The following chapters describe the standards currently in force, namely IAS 18 - Revenue, and IAS 11 - Construction Contracts, and IAS 17 - Leases, as well as the new standards that adjusts the analyzed issue IFRS 15 - Revenue Recognition and IFRS 16 - Leases. In the practical part, is calculated the leverage of both standards. This leverage is simulated on the concrete results of the company. There are two model situations for IFRS 15. The impact of IFRS 16 is first illustrated on the analysis of the specific contract, consequently the principles are applied to the results of the company. In the last part are presented the results of influencing changes in accounting methodology and their valorization.

**Keywords:** International Financial Reporting Standards IFRS, Revenue, Leases, Valuation, Acceptation of an elements, Reporting, Financial Statements

# Obsah

<b>Seznam obrázků</b> .....	<b>10</b>
<b>Seznam tabulek</b> .....	<b>10</b>
<b>1 Úvod</b> .....	<b>11</b>
<b>2 Cíl práce a metodika</b> .....	<b>13</b>
2.1 Cíl práce .....	13
2.2 Metodika .....	14
<b>3 Teoretická východiska</b> .....	<b>16</b>
3.1 IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví.....	16
3.1.1 Historie IFRS .....	16
3.1.2 Koncepční rámec .....	21
3.1.3 Harmonizace účetnictví v EU .....	24
3.2 Základní prvky účetní závěrky dle IFRS .....	27
3.3 Oceňování prvků účetní závěrky dle IFRS .....	31
3.3.1 Oceňování při nabytí aktiva a závazků .....	31
3.3.2 Oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků .....	33
3.3.3 Oceňování ve fair value .....	34
3.4 Vykazování prvků účetní závěrky dle IFRS .....	36
3.4.1 Principy vykazování dle IFRS .....	36
3.4.2 Účetní závěrka – výkazy.....	38
3.4.2.1 Výkaz o finanční pozici.....	38
3.4.2.2 Výkaz o úplném výsledku .....	39
3.4.2.3 Výkaz peněžních toků .....	42
3.4.2.4 Výkaz změn vlastního kapitálu .....	45
3.4.2.5 Komentář k účetním výkazům.....	46
3.5 Současné standardy zaměřené na vykazování výnosů .....	49
3.5.1 IAS 18 Výnosy.....	49
3.5.1.1 Výnosy z prodeje výrobků a zboží .....	49
3.5.1.2 Výnos z prodeje služeb.....	51
3.5.1.3 Úroky, licenční poplatky a dividendy .....	51
3.5.2 IAS 11 Smlouvy o zhotovení.....	52
3.6 IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky .....	55
3.6.1 Identifikace smluv se zákazníkem .....	55
3.6.2 Identifikace jednotlivých povinností plnění .....	56



3.6.3	Určení ceny transakce .....	57
3.6.4	Alokace transakční ceny na jednotlivá plnění .....	58
3.6.5	Rozpoznání výnosů .....	59
3.7	Současný standard IAS 17 Leasingy .....	61
3.7.1	Finanční leasing .....	61
3.7.1.1	Účetní zachycení finančního leasingu u pronajímatele .....	62
3.7.1.2	Účetní zachycení finančního leasingu u nájemce .....	63
3.7.1.3	Operativní leasing u pronajímatele .....	64
3.7.1.4	Operativní leasing u nájemce .....	65
3.8	Nový standard IFRS 16 Leasingy .....	66
3.8.1	Identifikace leasingu a jeho odlišení od služby .....	66
3.8.2	Předmět účetního zobrazení .....	67
3.8.3	Doba leasingu .....	68
3.8.4	Oceňování leasingu .....	68
3.8.5	Prezentace a zveřejnění .....	70
<b>4</b>	<b>Vlastní práce .....</b>	<b>71</b>
4.1	Představení společnosti .....	71
4.2	Popis projektu zavedení standardu IFRS 15 .....	72
4.2.1	Dopadová studie .....	72
4.2.2	Příprava a rozhodnutí o IT řešení .....	76
4.2.3	IT realizace .....	77
4.3	Znázornění vlivu zavedení standardu IFRS 15 na konkrétních příkladech .....	78
4.3.1	Příklad 1 – Slevy na prodané zařízení .....	78
4.3.2	Příklad 2 – náklady na získání zakázky .....	84
4.4	Znázornění vlivu zavedení standardu IFRS 16 ve společnosti .....	89
4.4.1	Současné vykazování finančního a operativního leasingu ve společnosti v souladu se standardem IAS 17 .....	91
4.4.2	Porovnání vykazování leasingové smlouvy dle IAS 17 a IFRS 16 .....	93
4.4.3	Vliv zavedení standardu IFRS 16 v dané společnosti .....	99
<b>5</b>	<b>Výsledky a diskuse .....</b>	<b>102</b>
5.1	Zhodnocení zavedení standardu IFRS 15 .....	102
5.1.1	Zhodnocení příkladu 1 – Slevy na prodané zařízení .....	102
5.1.2	Zhodnocení příkladu 2 – náklady na získání zakázky .....	106
5.2	Zhodnocení zavedení standardu IFRS 16 .....	110
<b>6</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>115</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>117</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Příklad klasifikace podle druhu nákladů .....	41
Obrázek 2: Příklad klasifikace podle funkce nákladů .....	42
Obrázek 3: Test identifikace jednotlivých plnění .....	57
Obrázek 4: Schéma účtování leasingu u pronajímatele .....	63
Obrázek 5: Schéma účtování leasingu u nájemce.....	64
Obrázek 6: Výkaz o úplném výsledku hospodaření .....	79
Obrázek 7: Rozklad tržeb dle kategorií .....	80
Obrázek 8: Ostatní provozní náklady .....	85
Obrázek 9: Současné řešení operativního nájmu budovy .....	96
Obrázek 10: Schéma účtování dle standardu IFRS 16 .....	98

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Alokace transakční cena a slevy na jednotlivá plnění .....	82
Tabulka 2: Znázornění průběhu fakturace .....	83
Tabulka 3: Vykázání výnosů .....	83
Tabulka 4: Základní parametry příkladu - výnosy.....	85
Tabulka 5: Provize dealerům .....	86
Tabulka 6: Průběh fakturace .....	86
Tabulka 7: Účtování provize dealerům.....	87
Tabulka 8: Přehled vlivů nového standardu IFRS 16 .....	90
Tabulka 9: Majetek pronajaty na finanční leasing.....	92
Tabulka 10: Přehled minimálních nevypověditelných závazků operativního pronájmu.....	93
Tabulka 11: Výpočet vlivu zavedení standardu IFRS 16 .....	97
Tabulka 12: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb .....	100
Tabulka 13: Simulace změny vykazování operativního pronájmu dle standardu IFRS 16 .....	101
Tabulka 14: Upravený Výkaz o úplném výsledku hospodaření příklad 1 .....	103
Tabulka 15: Upravený výkaz o finanční pozici .....	104
Tabulka 16: Vliv na poměrové ukazatele .....	105
Tabulka 17: Upravený Výkaz o úplném výsledku hospodaření příklad 2.....	107
Tabulka 18: Upravený výkaz o finanční pozici příklad 2.....	108
Tabulka 19: Poměrové ukazatele příklad 2.....	109
Tabulka 20: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb rok 2015.....	111
Tabulka 21: Upravený výkaz o finanční pozici příklad 3.....	112
Tabulka 22: Upravený výkaz o úplném výsledku hospodaření příklad 3.....	113
Tabulka 23: Poměrové ukazatele příklad 3.....	114

# 1 Úvod

Sestavení takových účetních výkazů, které poskytují pravdivý a věrný obraz situace, v jaké se společnost nachází je základním úkolem většiny účetních systémů. Každý stát upravuje svoji národní účetní soustavu, většinou pomocí národních legislativních úprav. Většina národních úprav více či méně zohledňuje interakci s daňovou soustavou. Kromě národních úprav účetnictví existují i nadnárodní soustavy, Mezinárodní účetní standardy a americké, obecně akceptované účetní principy. Snahou účetních metodických postupů by mělo být poskytování důvěryhodných informací. Důvěra obecně je základem pro fungování finančního systému v tržní ekonomice. Zabezpečení těchto důvěryhodných informací by mělo být úkolem všeobecně akceptovaných, univerzálních a transparentních účetních systémů. Mezi ty, které jsou obecně akceptované, univerzálně platné a transparentní, patří právě systémy IFRS a US GAAP. Jedině aplikací univerzálních účetních systémů je možné zabezpečit porovnatelnost údajů, uvedených ve finančních výkazech. Možnost komparace účetních výkazů je naprosto nenahraditelná pro uživatele účetních výkazů.

Česká republika, jako členský stát Evropské Unie, je vázána povinností implementovat její směrnice. A proto i na jejím území platí povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů pro veřejné obchodovatelné společnosti, kótované na burzách v Evropské Unii. Částí konsolidovaného celku, veřejně obchodovatelného na burze v Evropské Unii, je i společnost T-Mobile Czech Republic a.s. (dále jenom T-Mobile). Na základě údajů této společnosti je připravena i tato diplomová práce.

Práce je věnována zhodnocení zavedení standardů IFRS 15 a IFRS 16. Toto zhodnocení je provedeno na základě porovnání současného stavu a simulací vlivu obou nových standardů. V závěru práce je provedeno zhodnocení formou kvantitativního vyčíslení vlivu. Diplomová práce je složena ze tří částí.

V první části je uveden přehled teoretických východisek, důležitých pro správné pochopení ostatních částí práce, a to zejména vlastní práce a zhodnocení výsledků. Jsou zde definované základní prvky účetní závěrky a principy jejich uznávání, vykazování a zveřejňování. V této sekci jsou uvedeny základní teoretické principy nových standardů a stručné porovnání se současným stavem.

Druhá část práce je sestavena z modelových situací, které jsou typické pro IFRS 15. Tyto situace byly vybrány jako modelové právě pro to, že jsou pro oblast telekomunikací typické a časté. Pro demonstraci vlivu jsou použité výsledky společnosti T-Mobile tak, jak byly prezentovány v účetní závěrce společnosti sestavené k 31. 12. 2016. Pro znázornění vlivu standardu IFRS 16 je provedena simulace na jedné konkrétní smlouvě, následně jsou principy aplikovány na agregovaných datech, která jsou opět převzata z účetní závěrky společnosti.

V poslední části jsou prezentovány výsledky jednotlivých situací. Vliv nových standardů je kvantitativně vyčíslen a na základě těchto údajů je provedeno zhodnocení.

## 2 Cíl práce a metodika

Cíl vlastního zpracování diplomové práce je stanoven na základě cílů, které vyplynuly při studiu teoretických východisek. V kapitole 2.2 Metodika jsou uvedeny postupy, které byly použity při zpracování diplomové práce.

### 2.1 Cíl práce

Hlavním cílem této diplomové práce je zhodnocení zavedení standardů IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky a IFRS 16 - Leasingy ve společnosti T-Mobile. Jedná se zejména o znázornění vlivu změn na vykazované položky a jejich hodnoty. Tato společnost se zabývá telekomunikační činností a právě pro toto odvětví se předpokládá, že zavedení standardu IFRS 15 bude mít značný vliv. Společnost využívá pro financování, jak formu finančního, tak operativního leasingu. V novém standardu IFRS 16 jsou zavedeny nové pohledy a metody vykazování operativního pronájmu, proto je i vliv zavedení tohoto standardu součástí hlavního cíle práce.

Dílčím cílem práce je objasnit jednotlivé prvky účetní závěrky sestavené v souladu s Mezinárodními účetními standardy IFRS a zobrazení teoretického přehledu původních standardů, zabývajících se danými problematikami a nových postupů dle nových standardů. Z porovnání obou metodických postupů, jak původního, tak nového vyplývají rozdíly, které jsou podkladem pro vypracování vlastní práce.

Dílčí cíl je naplněn vypracováním teoretických východisek diplomové práce. Naplněním tohoto cíle, dojde k vytvoření předpokladů pro to, aby byl správně realizován hlavní cíl práce.

Hlavní cíl práce je realizován tím, že na účetních výkazech společnosti T-Mobile je znázorněn vliv obou nových standardů na prvky účetní závěrky. Byly vybrány typové situace, které jsou typické pro obor telekomunikací. Separátně byl spočten vliv změn a znázorněn úpravou výkazu úplného výsledku hospodaření a výkazu o finanční pozici. Změny, které vyplývají ze zavedení standardu IFRS 16, jsou nejdříve znázorněny na příkladu konkrétní smlouvy o operativním pronájmu, a tyto principy jsou následně aplikovány na data, zveřejněná v účetní závěrce společnosti k 31. 12. 2016.

## 2.2 Metodika

Téma této diplomové práce bylo vybráno na základě praktických zkušeností při uplatňování principů, metodologie a účetních postupů Mezinárodních účetních standardů IFRS, ale taky díky účast na projektu, předmětem kterého bylo zavedení nového standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky ve společnosti T-Mobile. Dalším z impulzů k výběru tématu byla praktická zkušenost s vykazováním finančního a operativního leasingu pro potřeby skupinového reportingu společnosti.

Pro správné sestavení teoretických východisek diplomové práce bude předcházet nastudování relevantních informačních zdrojů, které je potřebné pro získání komplexního souboru znalostí z dané problematiky. Tyto nutné informace budou získány z českých, ale i ze zahraničních zdrojů. Všechny získané informace budou podrobeny kritické analýze. Na základě této analýzy a za pomoci metody syntézy bude vypracován přehled o prvcích účetní závěrky, o základních principech jejich uznávání těchto prvků, jejich oceňování a vykazování v souladu s IFRS. Zvláštní pozornost bude věnována novým standardům IFRS 15, speciálně tzv. pětistupňovému modelu a IFRS 16. Tento přehled bude popsán v teoretických východiscích diplomové práce.

Vliv zavedení nových standardů bude znázorněn v kapitole vlastní práce a diskuse, a to za pomoci simulace změn, které nastanou na reálných výsledcích společnosti T-Mobile zveřejněných v účetní závěrce sestavené k 31. 12. 2016. Vliv standardu IFRS 15 bude prokázán za použití tzv. pětistupňového modelu, který tvoří základní princip tohoto standardu a za pomoci simulace situací, které jsou typické pro společnosti, působící na telekomunikačním trhu.

Kromě toho bude věnována pozornost projektu zavádění standardu IFRS 15 a za pomoci metody deskripce bude tento projekt popsán. Standard IFRS 16 bude pro lepší pochopení demonstrován na modelovém příkladu. Ten bude založený na reálné smlouvě, která bude vybrána ze smluv, které má společnost T-Mobile uzavřené s dodavatelem a která byla rozeznána jako operativní pronájem. Zjištěné principy vykazování podle nového standardu IFRS 16 budou následně aplikovány na výsledky společnosti.

Výsledky jednotlivých simulací budou pomocí metody komparace sloužit ke zhodnocení a prezentace vlivu zavedení nových standardů. Pro lepší názornost budou vypracovány upravené výkazy společnosti, v nichž bude prezentován tento vliv. Kromě upravených výkazů bude vliv prokázán za pomoci výpočtu základních poměrových

ukazatelů finanční analýzy. Provedená srovnání budou základem k vypracování závěru, a to za použití metod indukce.

Výsledky diplomové práce mohou sloužit nejen dané akciové společnosti, ale také subjektům, které se chtějí před aplikací standardů inspirovat nebo také jednotlivcům, kteří chtějí lépe pochopit principy vykazování výnosů a leasingů v souladu s postupy, které zavádí nové standardy IFRS 15 a IFRS 16.

### 3 Teoretická východiska

V této kapitole bude popsána historie vzniku IFRS, jejich význam a také instituce, které se na tvorbě Mezinárodních účetních standardů podílejí. Pozornost bude věnována procesu harmonizace účetnictví v rámci Evropské Unie. Budou rozebrány základní prvky účetní závěrky, jejich oceňování a vykazování. Zvláštní pozornost pak bude věnována standardům týkajícím se vykazování výnosů a leasingů obzvláště novým standardům IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky a IFRS 16 Leasing.

#### 3.1 IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Mezinárodní účetní standardy se začaly formovat v sedmdesátých letech minulého století. Ze začátku je používalo jen pár společností. Do roku 2005 IFRS jako základní účetní systém používalo pouze 300 společností na světě, až počínaje tímto rokem se počet zvýšil asi na 7000. Jednalo se převážně o emitenty kótovaných cenných papírů ze zemí Evropské Unie.<sup>1</sup>

##### 3.1.1 Historie IFRS

Vývoj Mezinárodních účetních standardů by se dal rozdělit do dvou období. První období probíhalo mezi lety 1973 – 2000, druhé spadá do období po roce 2000.<sup>2</sup>

1. etapa – v tomto období začaly vznikat Mezinárodní účetní standardy. V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů - International Accounting Standards Committee (IASC). Tento výbor byl založen jako nezávislá, soukromá, profesní organizace, a to na základě dohody profesních organizací z různých zemí světa. Činnost výboru byla řízená Radou, která se skládá z představitelů třinácti zemí nebo skupin zemí. Aby mohl být výbor skutečně nezávislý, bylo nutné vypracovat plán financování. To bylo zabezpečeno prostřednictvím podpor, poskytovaných organizacemi zastoupenými ve výboru. Standardy, které vydal výbor IASC byly označovány zkratkou IAS – International Accounting Standards. V roce

---

<sup>1</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 17

<sup>2</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz. vyd.* Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 5



1995 byl vytvořen poradní sbor z účetních odborníků, jehož hlavním úkolem je připomínkovat strategie a plány Rady. V roce 1997 byl vytvořen tzv. „Stálý interpretační výbor“ (SIC – Standing Interpretation Committee), jehož úkolem bylo posuzovat sporné účetní problémy a vytvářet k těmto problémům interpretace.<sup>3</sup>

2. etapa – v tomto období bylo rozhodnuto o změně organizační struktury IASC. IASC se měl přetransformovat na organizaci, která bude podobná nadaci. Smyslem této proměny bylo zvýšení efektivnosti. Vznikla tedy Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Committee Foundation – IASCF). Financování bylo zajištěno pomocí příspěvků velkých účetních firem, finančních institucí a soukromých podniků. Tato nadace je řízena devatenácti správci, kteří zastupují různé profese a jsou z různých zemí. Správci jmenují členy do Rady pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board - IASB), která byla nově zřízena. Také jmenují Poradní sbor (Standards Advisory Council – SAC) a Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Interpretations Committee – IFRIC).<sup>4</sup>

Nadaci IFRS podléhají:

**IASB** – pracuje od roku 2001. Tato instituce je odpovědná za tvorbu účetních standardů. Nově již standardy, vydávané IASB, nejsou označovány IAS – Mezinárodní účetní standardy, ale IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). Standardy, které byly vydány před založením rady IASB, zůstávají v platnosti. Termínem IFRS jsou ovšem označovány v obecné rovině i interpretace vydávané poradním sborem, v podstatě je to celý obsah standardů a jejich interpretací.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 5

<sup>4</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 6

<sup>5</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 6

Rada, která je složená ze čtrnácti členů, schvaluje nově vydané standardy a změny stávajících standardů a rovněž i konečnou verzi interpretací. Aby byl standard schválen, je nutné, aby pro návrh hlasovalo minimálně 9 členů IASB. Ke schválení ostatních materiálů je potřeba prosté většiny přítomných členů.<sup>6</sup>

V roce 2005 došlo k poměrně velké novelizaci Nadace IASC. Hlavním důvodem této novelizace byla snaha evropských politiků o určitý posun práce IASB. Evropská komise nebyla spokojena s přílišnou nezávislostí této instituce. Podle původních stanov bylo 12 členů Rady zaměstnáno na plný úvazek, 2 členové na částečný úvazek. To mělo za cíl, aby Rada byla v dostatečném styku s praxí, ne jenom s teorií. Novela stanov se o kvalifikaci stanov zmiňuje vágněji. Je vyžadována profesionální schopnost (*professional competence*) a praktická zkušenost (*practical experience*).

V roce 2009 byla schválena další novela Nadace IASC. Jejím výsledkem je ustanovení tzv. Monitorovací rady a zvýšení počtu členů IASB. Monitorovací rada má být spojovacím článkem Nadace ISC a veřejnými institucemi a je výsledkem silného politického tlaku ze strany Evropské komise. Členy monitorovací rady jsou:

- Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry
- Evropská komise
- Japonská agentura finančních služeb
- Americká komise pro cenné papíry a burzy
- Pozorovatelem je Basilejský výbor pro bankovní dohled<sup>7</sup>

Druhou změnou bylo rozšíření počtu členů ze čtrnácti na šestnáct členů do roku 2012. Z těchto členů mohou být tři členové na částečný pracovní úvazek.

**SAC** – Poradní sbor, se čtyřiceti pěti členy. Smyslem tohoto sboru je umožnit široké veřejnosti dávat návrhy a taktéž doporučení k činnosti Rady (IASB). Tento sbor taktéž informuje o možných dopadech navrhovaných standardů na předkladatele a taky uživatele účetní závěrky.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 20

<sup>7</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 21

<sup>8</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz. vyd.* Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 6

**IFRIC** – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví. Úkolem tohoto výboru je za pomoci interpretací vytvářet pravidla, která umožní jednotnou aplikaci IFRS, a to i v případě sporných otázek. Tento výbor vydává každé čtvrtletí bulletin, ve kterém jsou informace o projektech. Zasedání Výboru a zasedání Rady IASB jsou většinou přístupná veřejnosti.<sup>9</sup> Na stránkách <http://www.iasb.co.uk/> je možné nalézt přehled o zasedáních IASB, IFRIC i SAC.

**Postup tvorby standardů probíhá v několika krocích:**

1. Návrh tématu s žádostí o identifikaci a posouzení souvisejících otázek, zvážení, zda je problematiku nutno řešit samostatným standardem, je-li možno problematiku řešit obecnými přístupy a definicemi z Koncepčního rámce.
2. Studium národních úprav a řešení, která se užívají v praxi.
3. Povinným krokem je konzultace se SAC o vhodnosti zařazení daného tématu.
4. Vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat radě doporučení při řešení projektu.
5. Publikování diskusních materiálů k veřejnému připomínkování.
6. Publikování zveřejněného návrhu (Exposure draft).
7. Publikování Zdůvodnění závěrů v rámci Zveřejněného návrhu.
8. Posouzení připomínek k Zveřejněnému návrhu, které byly obdrženy ve stanovené lhůtě.
9. Uskutečnění veřejného slyšení a testů v praxi, pokud by se jevíly jako účelné.
10. Schválení standardu.
11. Publikování zdůvodnění závěrů v rámci standardu.<sup>10</sup>

Proces tvorby i úpravy standardů nebo interpretací je záležitostí široké veřejnosti, a to je velkou předností tohoto účetního systému.

---

<sup>9</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 7

<sup>10</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 9

Cílem účetní závěrky sestavené v souladu s mezinárodními účetními standardy je, aby obsahovala kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, relevantní pro uživatele. Tyto standardy jsou akceptovány v rámci Evropské Unie, jejich význam není omezen pouze na tento prostor. Silnou roli při tvorbě IFRS mají i principy a přístupy, obsažené v US GAAP. Je proto nutné si uvědomit, že přes veškerou snahu o maximální odbornost a nestrannost, jsou IFRS vždy výsledkem určitých kompromisů a současného stavu vědění.<sup>11</sup>

### **Struktura obsahu jednotlivých standardů**

- Obsah
- Úvod – je zde krátce uvedeno shrnutí důvodů pro vydání standardu a hlavní východiska.
- Text standardu, ve kterém jsou obsaženy následující části:
  - cíl
  - rozsah působnosti
  - výchozí definice
  - pravidla rozpoznání vykládaného prvku
  - oceňování v okamžiku rozpoznání a k rozvahovému dni
  - zveřejnění
  - datum účinnosti
- Dodatky, kde jsou uvedeny ilustrační příklady, aplikační poznámky.
- Zdůvodnění závěrů – studium závěrů a zejména zdůvodnění závěrů, umožňující lepší pochopení standardu, zdůvodnění, proč byl standard přijat v dané podobě.
- Implementační příručka – je jen u některých standardů.
- Tabulkový přehled změn, které jsou provedeny ve standardu – došlo-li ke změnám od posledního vydání.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 11

<sup>12</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 13

### 3.1.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec není standardem jako takovým. Je ovšem velice důležitou součástí IFRS. Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky, a to aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, ale taky kritéria pro uznávání těchto prvků v účetní závěrce a taky principy jejich oceňování.

Koncepční rámec stanovuje:

- cíl obecného účetního výkaznictví
- kvalitativní vlastnosti finančních informací
- podkladový předpoklad
- části účetní závěrky
- zaúčtování položek v účetní závěrce
- oceňování položek v účetní závěrce
- koncept kapitálu a jeho udržení<sup>13</sup>

**Cílem obecného účetního výkaznictví** je poskytování finančních informací o účetní jednotce, které jsou potřebné pro stávající nebo potenciální investory, věřitele a pro jejich rozhodnutí o poskytování zdrojů účetní jednotce. Obecné účetnictví poskytuje informace o finanční pozici účetní jednotky, tedy o aktivech a jejich zdrojích. Výkonnost účetní jednotky odráží aktuální účetnictví. Podle **aktuální báze** se dopady operací a jiných událostí odrazí v ekonomických zdrojích nebo nárocích v období, kdy k nim dojde, i když peněžní tok, který těmto operacím odpovídá, se uskuteční v jiném období.<sup>14</sup>

Obecně je možné rozpoznat čtyři druhy časových rozdílů:

1. Příjmy příštích období – kdy je výnos účtován před přijetím platby
2. Výdaje příštích období – kdy je náklad účtován před poskytnutím peněžního toku
3. Výnosy příštích období – kdy je výnos účtován před obdržením platby
4. Náklady příštích období – kdy je náklad účtován před poskytnutím peněžního toku

---

<sup>13</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 75

<sup>14</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 76

Dalším aspektem, který koncepční rámec zohledňuje, jsou **kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací**. Aby informace zveřejněné v účetní závěrce byly kvalitní, musí splňovat následující vlastnosti:

1. **Relevantnost** (*relevance*) – relevantní informace jsou ty, pomocí kterých je možné činit rozdíly mezi rozhodnutími uživatelů účetní závěrky. Takováto informace má hodnotu, pomocí které je možno předvídat nebo potvrdit skutečnosti.
2. **Věrná reprezentace** (*faithful representation*) – informace musí věrně reprezentovat zachycované jevy, proto toto zachycení musí být neutrální a bez chyb. Tato vlastnost zachycuje dříve používané pravidlo „pravdivý a věrný obraz“ – „*true and fair view*“.<sup>15</sup>
3. **Srovnatelnost** (*comparability*) – rozhodnutí je volbou mezi alternativami. Aby bylo možné učinit správné rozhodnutí, musí být informace, poskytované v účetní závěrce srovnatelné, a to, jak v prostoru, tak v čase.
4. **Ověřitelnost** (*verifiability*) – tato skutečnost je důležitá proto, aby uživatel účetní závěrky měl jistotu, že finanční informace reprezentují ekonomické jevy.
5. **Včasnost** (*timeliness*) – informace, které jsou nutné pro uskutečnění rozhodnutí, je nutné mít v době, kdy jsou schopny toto rozhodnutí ovlivnit.
6. **Srozumitelnost** (*understanability*) – znamená, že informace má jasnou klasifikaci, popis a prezentaci.<sup>16</sup>

**Podkladový předpoklad** znamená, že účetní závěrka je založena na předpokladu trvání této jednotky. Jedná se o tzv. **going concern**, což znamená, že účetní závěrka se sestavuje za předpokladu, že účetní jednotka bude pokračovat ve své činnosti i v dohledné budoucnosti.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 76

<sup>16</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 76

<sup>17</sup> OBAIDULLAH, Jan. *Going Concern Concept* [online]. [cit. 2017-08-25]. Dostupné z: <https://accountingexplained.com/financial/principles/going-concern>

Dalším aspektem, stanoveným koncepčním rámcem, jsou **části účetní závěrky**. Účetní závěrka prezentuje dopad finančních transakcí, a tyto seskupuje podle jejich ekonomických vlastností do následujících částí:

- **Aktiva** (*assets*) – aktivum je zdroj, který je kontrolovaný účetní jednotkou jako výsledek minulých událostí. Účetní jednotka od něho očekává budoucí ekonomické užítky. Tyto užítky představují schopnost přispět k toku hotovosti směrem k účetní jednotce.
- **Závazky** (*liabilities*) – jedná se o současný závazek účetní jednotky, který je výsledkem minulých událostí. Vypořádání tohoto závazku znamená odtok zdrojů z účetní jednotky.
- **Vlastní kapitál** (*equity*) – vlastní kapitál je výsledek rozdílu mezi aktivy a závazky.
- **Výnosy** (*income*) – výnosy navyšují ekonomické užítky účetní jednotky během účetního období.
- **Náklady** (*expenses*) – náklady naopak zase snižují ekonomické užítky účetní jednotky během účetního období.<sup>18</sup>

**Zaúčtování položek v účetní závěrce** je proces zahrnutí položek do výkazů. Položka, která splňuje definici účetní závěrky, se zaúčtuje v případě, pokud je pravděpodobné, že připlýne nebo odplyne ekonomický užitek spojený s danou položkou.<sup>19</sup>

K **oceňování** položek účetní závěrky je možné použít několik základů:

- **Historické náklady** – aktiva i závazky jsou zaúčtovány v poskytnuté částce k datu, kdy závazek nebo aktivum vzniklo.
- **Momentální náklady** – aktiva i závazky jsou zaúčtovány v momentální částce.
- **Realizovaná hodnota** – aktiva a závazky jsou účtovány v odhadované prodejní ceně.
- **Současná hodnota** – aktiva a závazky jsou účtovány v jejich současné hodnotě.

---

<sup>18</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 77

<sup>19</sup> Tamtéž

V koncepčním rámci jsou stanoveny dva **koncepty kapitálu a jeho držení**.

- **Koncept udržení finančního kapitálu.** Tento koncept znamená, že zisk byl vydělán pouze tehdy, kdy jsou čistá aktiva účetní jednotky na konci účetního období vyšší než na začátku účetního období po vyloučení jeho rozdělení vlastníkům během období.
- **Koncept udržení fyzického kapitálu.** Tento koncept znamená, že zisk byl vydělán pouze tehdy, pokud výrobní kapacity účetní jednotky na konci účetního období převyšují výrobní kapacity na začátku účetního období po jeho vyloučení rozdělení vlastníkům během období.<sup>20</sup>

### 3.1.3 Harmonizace účetnictví v EU

Ve 20. století se světová ekonomika stávala stále více globalizovanou, vzájemně propojenou. V roce 2004 dochází k velkému rozšíření Evropské Unie. Všechny tyto procesy vyvolávají potřebu harmonizovaného systému účetnictví.

V současné době existují tři významnější směry harmonizace účetnictví. Jedním z nich jsou Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, dalším jsou směrnice Evropské unie a v neposlední řadě standardy US GAAP.<sup>21</sup> V této kapitole bude věnována pozornost harmonizaci účetnictví z pohledu Evropské Unie, tedy prostřednictvím jejich směrnic. Evropská komise oblast účetnictví reguluje následujícími směrnicemi:

- **4. směrnice Rady Evropského společenství** – tato směrnice byla přijata 25. 6. 1978. Pozornost je věnována roční účetní závěrce.
- **7. směrnice Rady EHS** – přijata 13. 6. 1983. Pozornost v této směrnici je věnována konsolidované účetní závěrce.
- **Směrnice rady EHS**, která upravuje účetní závěrku bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 78

<sup>21</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 3

<sup>22</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 4



Dne 26. 6. 2013 vydal Evropský parlament společně s Radou Evropské Komise směrnici o ročních účetních závěrkách s číslem 2013/34/EU. Vydáním této směrnice došlo ke sloučení a nahrazení 4. a 7. směrnice.<sup>23</sup>

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise novou harmonizační strategii. Evropská komise učinila rozhodnutí, že není účelné vytvářet nový systém standardů. Proto byl za nástroj regulace evropského účetnictví zvolen systém Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Tato strategie vyžaduje sestavování konsolidované účetní závěrky společností, které jsou registrované na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS.<sup>24</sup>

K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IFRS. Pomocí tohoto mechanismu je zabezpečeno právní zajištění IFRS v prostředí EU. Na základě tohoto mechanismu vyplývá, že pouze ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny **EFrag** (*European financial reporting advisory group*) a uveřejněny v Úředním věstníku.

Proces schvalování standardu nebo interpretace v EU probíhá v určitých krocích a za přispění několika institucí:

1. **Evropská poradní skupina účetního výkaznictví**, která je složena ze skupiny technických expertů a dozorčí rady, ve které jsou zástupci evropských organizací. Tato skupina byla původně vytvořena proto, aby se Evropské komisi povedlo přesvědčit členské země o potřebě přijetí IFRS. Proto musela Evropská komise zajistit, aby členské země měly určitý vliv při tvorbě těchto standardů.
2. **Skupina pro posouzení a doporučení standardů**, která byla složena z účetních expertů, které jmenovala Evropská komise. Úkolem této skupiny je posoudit, zda doporučení EFRAG jsou relevantní a objektivní.
3. **Výbor pro regulaci účetnictví**, který je složen ze zástupců členů EU. Jedná se většinou o zástupce ministerstev financí. Výbor byl založen Evropskou komisí. Výbor poskytuje názory na interpretace a standardy.

---

<sup>23</sup> KOMORA AUDITORŮ ČR. *Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK* [online]. [cit. 2018-03-21]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek-611-a.html>

<sup>24</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 4

4. **Evropský parlament a Rada**, které mají tři měsíce na to, aby reagovaly. Pokud se tak nestane, materiál je přijat.<sup>25</sup>

Jak již bylo zmíněno, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví jsou v EU přijímány formou nařízení. Tím je zaručeno, že standardy platí pro celou EU bez nutnosti přebírat tyto standardy do národní legislativy jednotlivých států. Tento fakt je velkou výhodou pro celou EU.<sup>26</sup>

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

---

<sup>25</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 45-46

<sup>26</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 28

### 3.2 Základní prvky účetní závěrky dle IFRS

Základní prvky účetní závěrky jsou definovány v koncepčním rámci.

Účetní závěrka poskytuje informace o těchto položkách:

- Aktiva
- Závazky
- Vlastní kapitál
- Výnosy a náklady

#### **AKTIVA**

Aktivum, které podnik používá, má dva znaky:

1. Existence aktiva je výsledkem minulých činností
2. V budoucnosti přinese účetní jednotce ekonomický prospěch

Účetní jednotka používá svá aktiva k výrobě výrobků nebo poskytování služeb, které mají schopnost uspokojit požadavky nebo potřeby zákazníků.<sup>27</sup>

Budoucí ekonomický prospěch, který je v aktivu obsažený, může plynout do účetní jednotky několika způsoby. Aktivum může být:

- a. Použito samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy při výrobě výrobků nebo poskytování služeb
- b. Vyměněno za jiná aktiva
- c. Použito k vypořádání závazku
- d. Rozděleno mezi vlastníky účetní jednotky

Aktiva můžou mít hmotnou nebo nehmotnou podobu. Mezi hmotná aktiva patří pozemky, budovy, zařízení atd. Nehmotnou podobu aktiv mají různé patenty, autorská práva a jiné. Pro určení aktiva není důležité vlastnické právo. Jestliže má účetní jednotka nad aktivem kontrolu a prospěch, který z tohoto aktiva plyne, plyne do účetní jednotky, pak se jedná o aktivum dané účetní jednotky bez ohledu na vlastnické právo.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-239-5721-X, s. 43

<sup>28</sup> *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu*

Aktiva účetní jednotky jsou výsledkem minulých činností. Účetní jednotky získávají aktiva několika způsoby. Může se jednat o nákup, výrobu nebo formou dotací, které může získat od státu.

Dalším kritériem pro uznání aktiva je to, zda je možné ho spolehlivě ocenit. V některých případech je nutné k ocenění použít odhadu. Není-li možné danou položku spolehlivě odhadnout, nelze ji ani vykázat v rozvaze.<sup>29</sup>

## ZÁVAZKY

Závazek je povinnost nebo odpovědnost jednat nebo konat určitým způsobem. Závazky mohou být právně vymahatelné v důsledku uzavřené smlouvy nebo povinnosti, vyplývající ze zákona. Je nutné rozlišovat mezi současným a budoucím závazkem. To, že se management rozhodne v budoucnu pořídit aktiva, ještě nezakládá vznik závazku. Závazek vzniká až v momentě, když je aktivum dodáno nebo jestli účetní jednotka uzavře smlouvu, kterou není možné odvolat. Vypořádání závazku je spojeno s odlivem ekonomických zdrojů z účetní jednotky. Toto vypořádání může být provedeno několika způsoby:

- a. Platbou peněz
- b. Převodem jiných aktiv
- c. Poskytnutím služeb
- d. Nahrazením daného závazku jiným závazkem
- e. Proměnou závazku na vlastní kapitál<sup>30</sup>

Závazky jsou výsledky transakcí z minulosti nebo jiných skutečností, které nastaly v minulosti. Jedná se třeba o pořízení aktiva nebo služeb, obdržení bankovní výpůjčky a jiné. Závazkem může být i sleva, která bude poskytnuta v budoucnosti například na základě velikosti odběru.

---

2005. Praha: International Accounting Standards Board, 2005, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-239-5721-X. s. 43

<sup>29</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 4

<sup>30</sup> *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005*. Praha: International Accounting Standards Board, 2005, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-239-5721-X. s. 44

## **VLASTNÍ KAPITÁL**

Vlastní kapitál je definovaný jako rozdíl mezi aktivy a závazky. Je jej ale možné v rozvaze rozčlenit do podskupin. Může se jednat o následující podskupiny:

- a. Vklady akcionářů
- b. Nerozdělený zisk/ztráta
- c. Rezervní fond
- d. Emisní ážio

Výše vlastního kapitálu v rozvaze je závislá na ocenění aktiv a závazků. Běžně se celková výše vlastního kapitálu jen málokdy shoduje se souhrnnou tržní hodnotou akcií účetní jednotky.

## **VÝKONNOST**

Jako měřítko výkonnosti se často používá zisk. Zisk může být taky základem pro jiná kritéria, jako jsou například rentabilita kapitálu nebo zisk na akcii apod. Základní prvky, které se vztahují k vyjádření zisku, jsou náklady a výnosy. K tomu, aby výnosy a náklady poskytovaly relevantní informace, je lze vykazovat ve výsledovce různými způsoby. Běžně se v praxi oddělují výnosy a náklady z běžné činnosti od těch, které se této činnosti netýkají. Různé varianty členění výnosů a nákladů a jejich vzájemná kombinace také umožňuje různě měřit výkonnost účetní jednotky. Předmětem zobrazení ve výsledovce může být například hrubá marže, zisk z běžné činnosti před zdaněním, čistý zisk, nebo různé varianty EBIT, EBITDA, EBT apod.<sup>31</sup>

## **VÝNOSY**

Celkové vymezení výnosů zahrnuje jak výnosy z běžné činnosti, tak také tzv. přínosy. Výnos je výsledek běžné činnosti účetní jednotky a obsahuje výnosy z běžné činnosti, poplatky, úroky, dividendy apod. Co se týče přínosů, tak ty představují položky,

---

<sup>31</sup> *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-239-5721-X. s. 46

kteřé vyhovují definici výnosů, ale nemusí být nutně výsledky běžné činnosti účetní jednotky. Představují zvýšení ekonomického prospěchu jednotky, a proto se svojí podstatou neliší od výnosů. Zahrnují například taková zhodnocení, která se projeví při vyřazení dlouhodobých aktiv. Může se taky jednat o nerealizované přínosy, typickým příkladem může být přecenění obchodovatelných cenných papírů.<sup>32</sup>

## NÁKLADY

Definice zahrnuje jak ztráty, tak i takové náklady, které vznikají v rámci běžné činnosti účetní jednotky – náklady prodaných výkonů, mzdy, odpisy apod. Projevují se jako úbytek aktiv jako jsou peníze a jejich ekvivalenty, zásoby, pozemky, budovy a zařízení. Ztrátami jsou ostatní složky, které vyhovují definici nákladů, mohou, ale taky nemusí vznikat jako důsledek běžné činnosti jednotky. Představují snížení ekonomického prospěchu, a proto se svojí podstatou neliší od nákladů. Ztráty zahrnují například taková znehodnocení, která vznikají při živelných pohromách, povodních, požárech apod. V definici nákladů je zahrnuta i nerealizovaná ztráta, vznikající následkem zvyšování směnného kurzu cizí měny ve vztahu k půjčce, kterou účetní jednotka v této měně má. Tyto ztráty se ve výsledovce uvádějí odděleně od ztrát z běžné činnosti. Důvodem je to, že znalost jejich výše může být užitečná pro ekonomické rozhodování.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-239-5721-X. s. 47

<sup>33</sup> *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 80-239-5721-X. s. 47

### 3.3 Oceňování prvků účetní závěrky dle IFRS

V mezinárodních účetních standardech je užíváno vícero přístupů k oceňování prvků účetní závěrky. Volba přístupu je závislá na momentu, kdy k oceňování dochází. Specifickými momenty jsou tyto:

1. Oceňování při nabytí aktiva nebo závazku
2. Oceňování v průběhu držení aktiva a existence závazku
3. Oceňování při pozbytí aktiv a úhradě závazku.

V následujících kapitolách budou rozebrány zejména první dva momenty. Oceňování aktiv při pozbytí navazuje na jejich účetní ocenění. Problémy, které jsou spíš dílčí a vyskytují se například u zásob, jsou řešeny v rámci jednotlivých oblastí, proto jim nebude v tomto textu věnována větší pozornost.

#### 3.3.1 Oceňování při nabytí aktiva a závazků

Pořízení aktiva může nastat několika způsoby. Jedná se zejména o nákup, v některých případech může jít o směnu, vlastní výrobu nebo bezúplatně.

#### **OCEŇOVÁNÍ Z POŘIZOVACÍCH NÁKLADŮ NEBO JEJICH ODHAD**

**V případě nákupu** vychází ocenění z pořizovacích nákladů. Tyto náklady je nutné vynaložit, aby bylo možné užívat efekt daného aktiva. Jedná se o nejčastěji užívané ocenění. Výhodou tohoto ocenění je, že se jedná o prokazatelně vydanou částku na pořízení aktiva. Oceňovací systém je soustředěn na veškeré náklady, které je nutné vynaložit k tomu, aby aktivum mohlo přinášet požadované účinky. Kromě položek o kterých není pochyb a jsou bez problémů zařazeny do pořizovacích nákladů, se mohou vyskytnout i položky, které mohou být problematické. Jejich podstata se odvíjí od konkrétních aktiv a je řešena v rámci standardů, věnovaných daným aktivům. Může se jednat např. o IAS 2 – zásoby IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení, problematice aktivace výpůjčních nákladů je věnován samostatný standard IAS 23 – Výpůjční náklady. V případě, že se jedná o pořízení nákladů směnou, je nutné posoudit, zda se jedná

o směnné transakce, které mají komerční podstatu. Pokud je předpokládán zisk nebo ztráta ve vztahu rozdílných hodnot směňovaných aktiv, pak účetní jednotka pořizované aktivum ocení ve fair value, není-li to možné, ocenění provede ve fair value postoupeného aktiva, pokud ani to není možné, použije se účetní hodnota poskytnutého aktiva. Pokud směna nemá podobu komerční transakce, ocenění fair value se nepoužije.<sup>34</sup>

**V případě aktiv vyrobených nebo vyráběných** jsou tato aktiva oceňována na základě nákladů vynaložených na výrobu. Jedná se o vlastní náklady výroby, v IFRS je používán termín „costs“. Vazba k tržnímu ocenění je už zprostředkovaná a váže se k aktivům, které byly ve výrobě spotřebovány nebo opotřebovány. To může vést k nesourodosti, protože jsou spotřebována aktiva, která byla pořízena v různých obdobích. Zejména v případě dlouhodobého aktiva a jeho opotřebení, vyjádřeno v odpisech. Problém je rovněž alokace nepřímých nákladů.

Obecně ve standardech jsou užívána následující východiska pro dělení nákladů:

- *Výrobní náklady* – účelně vynaložené náklady na výrobu aktiv, vstupují do výpočtu ocenění
- *Správní režie* – je zahrnována pouze výjimečně, a to pokud účetní jednotka prokáže účelovou vazbu dané položky k pořízení aktiva
- *Odbytová režie* – do této položky jsou zahrnovány náklady jako reklama, náklady na průzkum trhu, kontakt se zákazníky apod. Tyto náklady v žádném případě nejsou zahrnuty do ocenění.

**Aktiva bezúplatně nabytá** se obecně oceňují na základě tržní ceny, aktuální k datu nabytí aktiva. V tomto případě je obtížnost stanovení ocenění závislá na charakteru daného aktiva. V případě, že se s ním běžně obchoduje, je stanovení tržní ceny jednodušší. V případě, že se zjišťuje tržní cena aktiva, se kterým se běžně neobchoduje a které je specifické, nemusí být stanovení tržní ceny snadné. V případě bezúplatného nabytí je ocenění aktiva na základě odhadu tržní ceny nejméně průkazné. V případě nabytí aktiva za úplatu je ocenění potvrzeno trhem. V případě výroby je ocenění potvrzeno spotřebou

---

<sup>34</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 30



nákladů. V případě bezúplatného nabytí se jedná pouze o odhad, ocenění je tedy nejméně průkazné.<sup>35</sup>

### 3.3.2 Oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků

Důvodem k oceňování aktiv nebo závazků v průběhu jejich držení je sestavování účetní závěrky. Kvalita ocenění má zásadní vliv na to, jestli účetní závěrka podává věrný a pravdivý obraz. V současnosti se k oceňování používají dva koncepty. Jedním z nich je koncept historických cen, druhým je ocenění ve fair value. Druhému konceptu bude věnována samostatná kapitola. V této tedy bude věnována pozornost oceňování aktiv a závazků na bázi historických cen.

Historická cena je založena na výši nákladů, které byly vynaloženy na pořízení aktiva. Výhodou tohoto přístupu je průkaznost, snadná realizovatelnost a transparentnost. Nevýhodou je výrazná vazba na minulost. V průběhu času je historická cena méně relevantní a oceňované aktivum je často podhodnoceno. Koncept historické ceny vychází z ceny aktiva v okamžiku jeho pořízení a umožňuje v účetnictví zachytit pouze snížení hodnoty aktiva, ne zvýšení. V důsledku toho často dochází k podhodnocení aktiv, což je způsobeno zejména inflací. Pokud nastane situace, že očekávaná hodnota, která bude plynout z držení aktiva, bude nižší, než je hodnota aktiva, mělo by dojít ke snížení jeho ocenění. Toto snížení hodnoty je promítnuto do nákladů. V momentě, kdy pominou důvody snížení hodnoty, dojde ke zvýšení účetního ocenění, avšak maximálně do výše původních pořizovacích nákladů.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 31

<sup>36</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 36

### 3.3.3 Oceňování ve fair value

Oceňování reálnou hodnotou je stanoveno ve standardu IFRS 13 – Ocenění reálnou hodnotou. Tento standard stanovuje návod, jak oceňovat reálnou hodnotou, a to jak finanční tak nefinanční aktiva, resp. závazky.

Cílem ocenění reálnou hodnotu je odhadnout takovou cenu, za kterou by mezi účastníky trhu a za obvyklých podmínek na trhu proběhla transakce prodeje aktiv nebo převodu závazků.<sup>37</sup> Reálna hodnota tedy vychází z tržní ceny. **Je to cena, která by byla získaná z prodeje aktiva nebo zaplacená za převzetí závazku v rámci řádné transakce mezi účastníky ke dni ocenění.**<sup>38</sup> Při ocenění je nutné, aby účetní jednotka brala v úvahu charakteristiky aktiva nebo závazku, které by zohlednili taky účastníci trhu. Mezi takové charakteristiky může patřit stav a poloha aktiva nebo případné omezení při prodeji nebo užívání aktiva.

Technika oceňování reálnou hodnotou je stanovena pomocí tzv. třístupňové hierarchie oceňování podle vstupů.

**Vstupy na úrovni 1** jsou kótované ceny na aktivních trzích pro identická aktiva nebo závazky. Kótovaná cena je nejvěrnější důkaz reálné hodnoty. Použije se bez úprav.<sup>39</sup>

**Vstupy na úrovni 2** jsou jiné než kótované na úrovni 1. Jedná s o:

- Kótované ceny podobných aktiv nebo závazků na aktivním trhu
- Kótované ceny identických aktiv nebo závazků na neaktivním trhu
- Jiné vstupy, jako úrokové míry, výnosové křivky, úvěrová rozpětí apod.
- Trhem podepřené vstupy, odvozeny z pozorovatelných dat na trhu s využitím korelace.<sup>40</sup>

**Vstupy na úrovni 3** jsou nepozorovatelné vstupní veličiny pro aktivum nebo závazek.

---

<sup>37</sup> IASPLUS.COM. *IFRS 13 — Fair Value Measurement* [online]. [cit. 2017-11-06]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>

<sup>38</sup> IASPLUS.COM. *IFRS 13 — Fair Value Measurement* [online]. [cit. 2017-11-06]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>

<sup>39</sup> KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *České znění IFRS (překlad EU)* [online]. [cit. 2017-11-06]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>

<sup>40</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví...* Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1, str. 277

Podle toho, jestli je možnost oceňování ve fair value jako alternativa nebo je vyžadováno, rozdělujeme standardy na ty, které:

- 1. Dávají možnost volby mezi fair value a historickou cenou.** Do této kategorie patří zejména standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva. Přecenění by mělo být prováděno tak často, aby účetní cena aktiva nebyla výrazně odlišná od fair value. Fair value pozemků a budov je tržní cena těchto aktiv, obvykle je stanovena odhadem, který provádí profesionální odhadce. Pro nehmotná aktiva by měla být fair value zjištěna na aktivním trhu.<sup>41</sup>
- 2. Preferují oceňování položek rozvahy ve fair value.** Jedná se zejména o standard IAS 40 – Investice do nemovitostí. Fair value je nejpravděpodobnější cena, dosažitelná kupujícím. Fair value není snižována o transakční náklady. V případě, že běžná cena není známa, podnik může vycházet z cen aktivního trhu upravenými tak, aby zohledňovaly všechna specifika oceňovaného aktiva.
- 3. Preferují nebo vyžadují ocenění ve fair value již v momentě rozpoznání aktiva.** Jedná se o standardy IAS 39 – Finanční nástroje, IAS 41 – Zemědělství, IAS 11 – Stavební smlouvy. Fair value je využíváno v jednotlivých standardech s rozdílnou mírou závaznosti. Pro dlouhodobý majetek, který není investicí, je možné fair value použít v případě, že došlo k významným rozdílům mezi cenou tržní a účetní. Do investic je ocenění ve fair value doporučeno, povinné je pro některé skupiny finančních nástrojů IAS (30,32,38).<sup>42</sup>

Rozdíl mezi novým a stávajícím oceněním může být kladný nebo záporný. Existuje několik možností, jak se s rozdílem z přecenění vypořádat. První možnost je cestou rozvahovou, kdy se vytvoří fond z přecenění. Druhou možností je výsledkové zachycení, a to ovlivní hospodářský výsledek společnosti.

---

<sup>41</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 38

<sup>42</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 40

### 3.4 Vykazování prvků účetní závěrky dle IFRS

Požadavky na sestavení účetní závěrky jsou popsány ve standardu IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Cílem tohoto standardu je, aby byla zajištěna srovnatelnost účetní závěrky se závěrkou sestavenou v předchozím období, ale taky mezi jednotlivými účetními jednotkami. V tomto standardu jsou stanoveny všeobecné podmínky na zveřejňování účetních závěrek, jejich struktura a minimální požadavky na obsah.<sup>43</sup>

Účetní závěrka je uspořádané vyjádření finanční situace podniku. Jejím cílem je poskytnout informace o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích širokému spektru uživatelů.

Součástí účetní závěrky jsou následující výkazy:

- Výkaz o finanční pozici
- Výkaz o úplném výsledku
- Výkaz změn vlastního kapitálu
- Výkaz o peněžních tocích
- komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující poznámky
- Výkaz o finanční situaci k počátku nejzazšího srovnávací období, provádí-li účetní jednotka změny retrospektivně<sup>44</sup>

#### 3.4.1 Principy vykazování dle IFRS

Kromě výkazů je v tomto standardě stanoveno několik principů, které by měly být dodržovány.

- 1. Věrné zobrazení a soulad s IFRS.** Každá účetní jednotka, která sestavuje svoji účetní závěrku v souladu s IFRS musí zobrazovat věrně svoji finanční situaci, výkonnost i peněžní toky. Účetní jednotka prohlásí, že její účetní závěrka je

---

<sup>43</sup> IFRS FOUNDATION. *IAS 1 Presentation of Financial Statements* [online]. [cit. 2017-11-09]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>

<sup>44</sup> IFRS FOUNDATION. *IAS 1 Presentation of Financial Statements* [online]. [cit. 2017-11-09]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>

v souladu s IFRS, musí ale splňovat veškeré nároky, kladené Mezinárodními účetními standardy.

2. **Trvání podniku.** Účetní jednotka musí sestavit účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku. Kdyby nastala situace, že účetní jednotka nesestavuje svojí závěrku na základě tohoto předpokladu, musí tuto informaci zveřejnit, a to i s odůvodněním, proč účetní jednotka trvání podniku nepředpokládá.
3. **Akruální báze účetnictví.** Tento předpoklad rozpoznává výsledky transakcí v období, které je pro ně relevantní. To vyvolává potřebu časového rozlišení nebo tvorbu dohadných položek. Tento princip pomáhá k tomu, aby hospodářský výsledek lépe odrážel skutečnou výkonnost podniku.<sup>45</sup>
4. **Významnost a agregace.** Účetní jednotka nesmí kompenzovat aktiva a závazky, pokud to výslovně nevyžaduje některý ze standardů IFRS. Zákaz kompenzace znamená, že účetní jednotka vykazuje aktiva a závazky, resp. výnosy a náklady odděleně.
5. **Frekvence vykazování.** Účetní jednotka zveřejňuje účetní závěrku jednou ročně. V případě, že účetní jednotka mění konec svého účetního období, musí upozornit v účetní závěrce na to, že výsledky nejsou zcela srovnatelné s předchozími obdobími a taky důvod použití kratšího nebo naopak delšího účetního období.
6. **Srovnávací informace.** Účetní jednotka má povinnost zveřejnit ve své účetní závěrce srovnávací informace za předchozí období. Musí zveřejnit minimálně dvojici výkazů o finanční situaci, dvojici od každého dalšího výkazu a související komentář.
7. **Konzistence zveřejnění.** Účetní jednotka musí zachovat způsob zveřejnění a klasifikaci položek v účetní závěrce z jednoho účetního období.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 72-73

<sup>46</sup> IFRS FOUNDATION. *IAS 1 Presentation of Financial Statements* [online]. [cit. 2017-11-09]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>

### 3.4.2 Účetní závěrka – výkazy

Tato kapitola bude věnována problematice účetní závěrky a jednotlivým výkazům, které jsou její součástí.

#### 3.4.2.1 Výkaz o finanční pozici

Výkaz o finanční pozici, neboli rozvaha, je výkaz, který je založený na bilancování majetku na jedné straně a zdrojů jeho krytí na straně druhé. V rozvaze by měla být možnost najít odpověď na dvě otázky. První je, jakou skladbu majetku má společnost k dispozici, druhou, jaké jsou zdroje financování tohoto majetku. Odpověď na tyto dvě otázky udává finanční pozici a stabilitu podniku. Dalším důležitým aspektem je rozlišení aktiv na dlouhodobá a krátkodobá. Toto rozlišení zprostředkuje uživatelům informace o současné platební schopnosti, jejím budoucím vývoji, ale i o tom, zda je společnost financovaná stabilně, a zda toto financování bude zajištěno i v budoucnu.

V rozvaze, sestavené v souladu s IFRS, musí být obsaženy i některé formální náležitosti. Musí obsahovat název výkazu, identifikaci účetní jednotky spolu s informací, zda se jedná o konsolidovanou nebo individuální rozvahu, datum sestavení, vykazovací měnu a číselný řád vykazovaných položek.<sup>47</sup>

Ve standardu není určena žádná předepsaná forma rozvahy. Účetní jednotka si sama volí formát a do jisté míry i podrobnosti jednotlivých položek. Ve standardu je stanoveno, že výkaz o finanční pozici musí obsahovat minimálně tyto řádkové položky:

- pozemky, budovy a zařízení
- investiční nemovitý majetek
- nehmotná aktiva
- finanční aktiva
- investice vykazované ekvivalenční metodou
- biologická aktiva
- zásoby
- obchodní a jiné pohledávky
- peníze a peněžní ekvivalenty

---

<sup>47</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 72-73

- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji podle IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti
- obchodní a jiné závazky
- rezervy
- finanční závazky
- závazky a aktiva splatné daně
- odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky
- závazky zahrnuté ve vyřazované skupině klasifikované jako držená k prodeji podle IFRS 5
- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu
- vydaný kapitál a fondy připadající vlastníkům mateřské společnosti<sup>48</sup>

Krátkodobost a dlouhodobost jsou ve standardu stanoveny dvěma způsoby. Prvním je časový interval. Podle tohoto kritéria jsou krátkodobá aktiva nebo závazky ty, které se přemění na peníze za dobu kratší než 12 měsíců. Druhý způsob je prostřednictvím vymezení vztahu aktiv nebo závazků v průběhu provozního cyklu. Krátkodobá aktiva nebo závazky jsou ty, které jsou uhrazeny v průběhu provozního cyklu. Jak již bylo uvedeno dříve, aktiva a závazky se v rozvaze vykazují v zásadě nekompenzovaně.<sup>49</sup>

#### 3.4.2.2 Výkaz o úplném výsledku

Účelem výkazu o úplném výsledku je informovat uživatele účetní závěrky o celkové výkonnosti účetní jednotky. Úplný výsledek hospodaření, anglicky „total comprehensive income“, zahrnuje ty transakce, které se odehrály v průběhu účetního období a ovlivnily vlastní kapitál, netýkaly se ovšem transakcí s vlastníky. Mezi tyto transakce patří veškeré náklady a výnosy, které v daném účetním období ovlivnily výši zisku nebo ztráty. Zisk nebo ztrátu neovlivní tyto transakce:

<sup>48</sup> IFRS FOUNDATION. *IAS 1 Presentation of Financial Statements* [online]. [cit. 2017-11-14]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>

<sup>49</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 76

- Dopady přecenění dlouhodobých hmotných aktiv a dlouhodobých nehmotných aktiv na reálnou hodnotu
- Dopady přecenění finančních aktiv, které jsou součástí portfolia realizovaných finančních investic
- Zisky či ztráty z definovaných pojistných plánů
- Nevýsledkově zachycené kurzové rozdíly<sup>50</sup>

Úplný výsledek hospodaření zachycuje řádkově položky, které obsahují minimálně následující položky:

- výnosy
- finanční náklady
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou; L 339/16 CS Úřední věstník Evropské unie 18. 12. 2008
- daňové náklady
- souhrnnou částku zahrnující součet:
  - hospodářského výsledku z ukončených činností po zdanění a
  - hospodářského výsledku po zdanění vykázaném v souvislosti s oceňováním aktiv nebo vyřazovaných skupin určených k prodeji a tvořících ukončené činnosti v reálné hodnotě snížené o náklady související s prodejem, anebo v souvislosti s prodejem těchto aktiv či skupin aktiv;
- hospodářský výsledek
- každou komponentu ostatního úplného výsledku klasifikovanou podle podstaty
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených a společných podniků při použití ekvivalenční metodou a
- úplný výsledek celkem<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 275

<sup>51</sup> KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *České znění IFRS (překlad EU)* [online]. [cit. 2017-11-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>



Účetní jednotka může prezentovat informace o úplném výsledku hospodaření dvěma způsoby:

1. V rámci jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření, ve kterém jsou zachyceny veškeré výnosy a náklady, které jsou zachyceny výsledkově, ale i přínosy a újmy zachyceny nevýsledkovým způsobem
2. V rámci dvou výkazů, a to výsledovky a výkazu o úplném výsledku hospodaření. V tomto případě oba výkazy na sebe navazují. Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření je převzat zisk nebo ztráta a následně jsou doplněny ostatní výsledky hospodaření, které mají být součástí úplného výsledku hospodaření.

Účetní jednotka je povinna předložit analýzu nákladů vykázaných v hospodářském výsledku na základě klasifikace, založené na druhu nákladů nebo jejich funkci v rámci účetní jednotky, přičemž si musí zvolit tu ze dvou možností, která poskytne spolehlivější a relevantnější informace.

Výnosy	X
Ostatní provozní výnosy	X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	X
Spotřeba materiálu a surovin	X
Náklady na zaměstnanecké požitky	X
Odpisy a amortizace	X
Ostatní náklady	X
Náklady celkem	-X
Zisk před zdaněním	X

Obrázek 1: Příklad klasifikace podle druhu nákladů<sup>52</sup>

<sup>52</sup> KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. České znění IFRS (překlad EU) [online]. [cit. 2017-11-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifs-preklad-eu>

Výnosy	X
Náklady na prodej	-X
Hrubý zisk	X
Ostatní výnosy	X
Odbytové náklady	-X
Administrativní náklady	-X
Ostatní náklady	-X
Zisk před zdaněním	X

Obrázek 2: Příklad klasifikace podle funkce nákladů<sup>53</sup>

Na prvním i druhém obrázku je uveden příklad analýzy nákladů, a to ve formě členění podle druhu nákladů a podle funkce nákladů. Ta účetní jednotka, která klasifikuje náklady podle funkce, musí zveřejnit informace o druzích nákladů, a to včetně amortizace a odpisů a nákladů na zaměstnanecké požitky.

### 3.4.2.3 Výkaz peněžních toků

Výkazu peněžních toků je věnován standard IAS 7. Po novelizaci standardu v roce 1992 se za jediné východisko pro sestavení výkazu považují peněžní prostředky a jejich ekvivalenty.

Cílem výkazu je informovat uživatele účetní závěrky o tom, jaká je schopnost účetní jednotky generovat peněžní prostředky a jejich ekvivalenty a o tom, jak účetní jednotka tyto prostředky užívá. Tento výkaz umožňuje:

1. Posoudit schopnost podniku generovat v budoucnu peněžní toky
2. Analyzovat vztah mezi ziskovostí a peněžními toky
3. Srovnávat výsledky provozní výkonnosti, protože peněžní toky nejsou ovlivněny různými účetními metodami.<sup>54</sup>

<sup>53</sup> KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. České znění IFRS (překlad EU) [online]. [cit. 2017-11-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifs-preklad-eu>

<sup>54</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání. Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za peněžní prostředky. Jsou drženy pro splnění krátkodobých závazků ne pro investiční nebo jiné účely. Investice do vlastního kapitálu jsou vyloučeny z peněžních ekvivalentů vyjma takových případů, kdy svojí podstatou představují peněžní ekvivalent, například v případě přednostních akcií nabytých v krátkém období do jejich splatnosti a se specifikovaným datem zpětného odkupu. Z peněžních toků jsou vyloučeny pohyby mezi položkami, které tvoří peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty.<sup>55</sup>

Peněžní toky jsou standardem definovány jako přítoky a odtoky peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. Nepeněžní transakce představují transakce, které nevyžadují použití peněžních prostředků ani jejich ekvivalentů. Peněžní toky jsou rozděleny do tří oblastí:

1. **Provozní činnost** – jedná se o hlavní výdělečnou činnost podniku a ostatní aktivity, které nejsou investiční činností nebo nejsou spojeny s financováním.
2. **Investiční činnost** – aktivity, které jsou spojovány s nabýváním a pozbyváním dlouhodobých aktiv.
3. **Finanční činnost** – představuje činnosti vedoucí ke změnám výše a struktury vlastního kapitálu a závazků společnosti.<sup>56</sup>

Informace o peněžních tocích z hlavní, tedy z **provozní činnosti** podniku je důležitá pro posouzení, do jaké míry jsou hlavní činnosti schopny generovat peněžní prostředky. Jádrem, které v provozní oblasti generuje peněžní toky, jsou hlavní činnosti podniku. Tyto činnosti se pravidelně opakují, přinášejí výnosy a generují peněžní toky a z toho je možné vycházet i v predikci peněžních toků v budoucnu. Provozní sféra musí být schopna generovat dodatečné množství finančních prostředků k financování běžných potřeb podniku. Peněžní toky z provozní činnosti jsou odvozeny od hlavních výdělečných činností účetní jednotky. Patří mezi ně zejména:

- peněžní příjmy z prodeje zboží (výrobních) a poskytování služeb
- peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a z jiného výnosu

---

<sup>55</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 7 Výkaz o peněžních tocích / Statement of cash flows* [online]. [cit. 2017-11-18]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/vykaz-o-peneznich-tocich-statement-of-cash-flows-6-h.html>

<sup>56</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

- peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb
- peněžní úhrady zaměstnancům a platby jejich jménem
- peněžní příjmy a peněžní úhrady pojišťovny, jako pojistné a pojistné nároky, splátky a jiné užitky z pojištění
- peněžní úhrady nebo vratky daní ze zisku, s výjimkou těch, které mohou být specificky přiřazeny financování a investiční činnosti
- peněžní příjmy a úhrady ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování<sup>57</sup>

Podstatou **finančních činností** je obstarání zdrojů financování činnosti podniku. Samotné zveřejnění této části výkazu je důležité z toho důvodu, aby bylo možné předvídat odtoky peněžních prostředků v důsledku nároků poskytovatelů kapitálu.<sup>58</sup> Jako příklad finančních činností je možné uvést:

- peněžní příjmy z vydaných akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu
- peněžní úhrady vlastníkům za nabytí nebo zpětný odkup akcií účetní jednotky
- peněžní příjmy z vydání dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnek, z vydání dluhopisů, z hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých vypůjček
- peněžní splátky vypůjčených částek
- peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k finančnímu leasingu<sup>59</sup>

Jádrem **investiční činnosti** je opatřování dlouhodobých aktiv, tedy těch, která v budoucnu přinesou ekonomický prospěch podniku. Peněžní tok z investiční činnosti objasňuje, jak velká část peněžních prostředků byla alokována na pořízení aktiv, která budou podniku přinášet dlouhodobý užitek. Mezi investiční činnosti patří:

- peněžní úhrady za nabytí pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv

---

<sup>57</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 7 Výkaz o peněžních tocích / Statement of cash flows* [online]. [cit. 2017-11-18]. Dostupné z: <https://www.uctni-portal.cz/vykaz-o-peneznich-tocich-statement-of-cash-flows-6-h.html>

<sup>58</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

<sup>59</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 7 Výkaz o peněžních tocích / Statement of cash flows* [online]. [cit. 2017-11-18]. Dostupné z: <https://www.uctni-portal.cz/vykaz-o-peneznich-tocich-statement-of-cash-flows-6-h.html>

- peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv
- peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám
- peněžní příjmy ze splátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným stranám
- a jiné.<sup>60</sup>

Ve standardu jsou popsány i metody sestavení výkazu peněžních toků. Lze ho sestavit metodou:

1. Hrubých peněžních investic (přímou metodou)
2. Nepřímou metodou

Ve standardu je jednoznačně preferována metoda hrubých peněžních toků. Ta spočívá ve zveřejnění hlavních tříd peněžních příjmů a výdajů uskutečněných v jednotlivých oblastech, a to nekompenzovaně. Informace k sestavení výkazu lze získat z účetních záznamů analýzou jednotlivých uskutečněných peněžních toků. Alternativně lze výkaz touto metodou sestavit úpravou položek výsledovky. Lze vyjít z tržeb z prodeje a nákladů na prodej, případně dalších výnosů a nákladů a upravit je tak, aby odrážely pouze uskutečněné peněžní toky.<sup>61</sup>

Při sestavování výkazu nepřímou metodou je čistý peněžní tok z provozní činnosti zjištěn prostřednictvím úprav dosaženého výsledku hospodaření. Výkaz v oblasti investiční a finanční je vždy sestavován na bázi hrubých příjmů nebo výdajů uskutečněných v uvedených oblastech.

#### 3.4.2.4 Výkaz změn vlastního kapitálu

Účetní jednotka je povinna zveřejnit výkaz změn vlastního kapitálu. Tento výkaz obsahuje následující informace:

---

<sup>60</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 7 Výkaz o peněžních tocích / Statement of cash flows* [online]. [cit. 2017-11-18]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/vykaz-o-peneznich-tocich-statement-of-cash-flows-6-h.html>

<sup>61</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

- celkový úplný výsledek hospodaření za období, odděleně zobrazující celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a nekontrolním podílům
- pro každou komponentu vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu vykázaných podle IAS 8
- pro každou komponentu vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období s odděleným zveřejněním změn vyplývajících z:
  - hospodářského výsledku
  - ostatního úplného výsledku hospodaření a
  - transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci, zobrazující odděleně vklady vlastníků a výplaty vlastníkům a změny ve vlastnických podílech v dceřiných společnostech, které nevedou ke ztrátě ovládní.<sup>62</sup>

Změny ve vlastním kapitálu mezi počátkem a koncem účetního období odrážejí zvýšení nebo snížení čistých aktiv během období. Výjimkou jsou změny, které vyplývají z transakcí s vlastníky.

#### 3.4.2.5 Komentář k účetním výkazům

Požadavky na obsah komentáře k účetním výkazům jsou obsaženy prakticky ve všech součástech IFRS. Mezi nejdůležitější standardy, které formují požadavky na informace, které jsou zveřejněny v komentáři k účetním výkazům, patří:

- IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
- IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby
- IFRS 8 – Provozní segmenty
- IAS 10 – Události po rozvahovém dni
- IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran

---

<sup>62</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* [online]. [cit. 2017-11-18]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/sestavovani-a-zverejnovani-ucetni-zaverky-presentation-od-financial-statementsts-2-h.html>

Komentář k účetní závěrce obsahuje informace, které umožní uživateli lepší porozumění účetních výkazů. Obvykle jsou informace v komentáři předkládány následujícím způsobem:

1. Prohlášení o shodě s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví
2. Souhrnná informace o aplikovaných účetních politikách
  - a. Oceňovací báze
  - b. Zveřejnění ostatních účetních politik, zejména tam, kde je možná aplikace více způsobů nebo alternativních postupů
  - c. Účetní jednotka zveřejňuje informace o klíčových předpokladech, na kterých byly založeny odhady významných veličin
3. Doplňující informace k jednotlivým položkám rozvahy, výsledovky, výkazu peněžních toků a výkazu změn vlastního kapitálu
4. Ostatní zveřejnění

Účetní politiky představují určité principy a východiska, které jsou užívány účetní jednotkou. Při tvorbě účetní politiky v oblastech, které nejsou explicitně dány v rámci jednotlivých standardů, je třeba vycházet z obecných definic a požadavků, které jsou stanoveny v Koncepčním rámci. Účetní politiky by měly být aplikovány konzistentně, tedy pro obdobné transakce a skutečnosti by měly být použity stejné nebo podobné přístupy. Pokud dojde ke změně účetní politiky v důsledku zavedení nového standardu nebo interpretace, řídí se účetní jednotka při jejím zachycení přechodnými ustanoveními, popsanými ve standardu nebo v interpretaci. Pokud taková přechodná ustanovení neobsahuje, je aplikován standard IAS 8, podle kterého je vyžadováno retrospektivní promítnutí důsledků změn v účetní politice. V případě, že jsou v účetní závěrce nalezeny chyby, musí se opravit retrospektivně, tedy v tom období, kdy je chyba zjištěna. Musí se opravit účetní závěrka současného i minulého účetního období, aby byla předkládána tak, jako by k chybě vůbec nedošlo.<sup>63</sup>

Příprava účetní závěrky je proces, který začíná v okamžiku uzavření účetních knih a končí schválením a zveřejněním. V období příprav může dojít k řadě událostí, které mohou být pro uživatele účetní závěrky významné. V zájmu poskytování relevantních

---

<sup>63</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

informací, musí účetní jednotka brát ohled i na tyto události. Této problematice je věnována pozornost ve standardu IAS 10. V tomto standardu jsou události po rozvahovém dni definovány jako události (příznivé i nepříznivé), které nastanou v období mezi bilančním dnem a dnem, kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění.<sup>64</sup>

Mezi typické příklady událostí, které přinášejí změnu hodnoty vykazovaných položek, patří především události, které umožní zpřesnit odhadnuté položky. Jedná se například o tvorbu opravných položek k pohledávkám nebo k zásobám. Některé události mohou vest k vykázání nových položek v účetních výkazech. Příkladem je výplata podílů na zisku či odměn za uplynulý rok. Nejvážnější skutečnost, kterou podnik může po bilančním dni zaznamenat, je ohrožení samotné podstaty podnikového bytí. Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že není pravděpodobné splnění předpokladu dalšího trvání účetní jednotky, je tato povinna přepracovat svou účetní závěrku v souladu s touto skutečností.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 10 Události po skončení účetního období* [online]. [cit. 2017-11-18]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/udalosti-po-skonceni-ucetniho-obdobi-events-after-the-reporting-period-8-h.html>

<sup>65</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 353



### 3.5 Současné standardy zaměřené na vykazování výnosů

V této části práce je pozornost věnována standardům, které upravují rozeznávání, oceňování a vykazování výnosů. Jedná se zejména o standardy IAS 18 – Výnosy a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení. Od 1. 1. 2018 je v platnosti nový standard IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky.

#### 3.5.1 IAS 18 Výnosy

Předmětem tohoto standardu jsou jak výnosy provozní, tak výnosy finanční. Ve standardu jsou výnosy definovány jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během účetního období. Důležité je dodržení věcného a časového souladu výnosů a nákladů. Dle konkrétních podmínek smlouvy je třeba zjistit, zda dodavatel skutečně dodal a převedl rizika a odměny z vlastnictví na odběratele. Pokud tato situace nenastala, výnos nevzniká dokonce ani v případě, že došlo k převodu vlastnictví z právního titulu. Jednalo by se pouze o formu financování. Okamžikem realizace a tedy momentem vzniku výnosů, bývá obvykle předání výrobků, zboží, prací, či služeb odběrateli, kdy zároveň vzniká bezpodmínečný nárok na úhradu těchto výnosů.<sup>66</sup>

##### 3.5.1.1 Výnosy z prodeje výrobků a zboží

Aby mohl být uznán výnos z prodeje výrobků a zboží, jsou ve standardu stanoveny určité podmínky:

- účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží
- účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím
- částku výnosu je možné spolehlivě ocenit

---

<sup>66</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 268

- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s danou transakcí budou plynout do účetní jednotky
- vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny<sup>67</sup>

Ve většině případů je převod významných rizik spojený s převodem vlastnictví, či s prodejem nebo předáním výrobků nebo zboží kupujícímu. Důležité je ovšem podotknout, že když si podnik ponechá významné riziko plynoucí z vlastnictví, nejedná se o prodej a vznik výnosu. Tuto situaci je možné znázornit na příkladu, kdy zemědělec uzavře smlouvu o prodeji své úrody. Úroda ještě nemusí být zralá a hrozí jí několik rizik. V případě, že tato rizika převezme kupující a zemědělec provede v příhodný čas pouze sklizeň, vznikne výnos již v momentě uzavření smlouvy. Na druhé straně je pochopitelné, že výnos bude nižší, než kdyby si zemědělec rizika ponechal a uzavřel smlouvu až po bohaté úrodě. V případě, že si podnik ponechá pouze nevýznamná rizika, k výnosu dochází. Může se jednat například o situaci, kdy si podnik ponechá vlastnictví v právním slova smyslu až do úhrady. Jedná tak z důvodu zajištění. O výnos se bude jednat i v případě, kdy podnik poskytuje záruku na vrácení peněz v případě, že bude zákazník nespokojen. K navrácení výrobku zákazníkem dojde jenom u jistého procenta zákazníků. Kdyby se jednalo o významnější riziko, které podnik na základě minulých zkušeností může odhadnout, řídil by se pak standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněčné aktiva a podmíněčné závazky. Jedná-li se o předplatné publikací, které je realizováno v jednotlivých dodávkách, rozloží se výnos rovnoměrně v průběhu období, pokud je hodnota dodávek podobná. Pokud podobná není, rozloží se úměrné hodnotám jednotlivých dodávek. V případě splátkového prodeje se výnos ve výši současné hodnoty očistí od úroku a zaúčtuje k datu uskutečnění prodeje.<sup>68</sup>

Výnos z prodeje nemovitosti je obvykle vykázán po převodu právního titulu na kupujícího. Například zápisem do katastru nemovitostí.

<sup>67</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 18 Výnosy* [online]. [cit. 2017-11-19]. Dostupné z: <https://www.ucetniportal.cz/vynosy-revenue-13-h.html>

<sup>68</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz. vyd.* Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 270

### 3.5.1.2 Výnos z prodeje služeb

K uznání výnosů za prodej služeb dojde v případě, že jsou splněny následující podmínky:

- částku výnosu lze spolehlivě ocenit
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky
- ke konci účetního období je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny<sup>69</sup>

V případě nedokončené výroby je používána k oceňování metoda procenta rozpracovanosti. Tato metoda je blíže popsána ve standardu IAS 11 – Stavební smlouvy.

Dodatek ke standardu obsahuje podrobnější klasifikaci jednotlivých služeb. Ve standardu jsou rozlišeny instalační poplatky, poplatky za servis zahrnuté v ceně výrobku, zprostředkovatelskou odměnu pojišťovacích agentur, poplatky za finanční služby, vstupné, školné, zápisné, koncesní poplatky atd.<sup>70</sup>

### 3.5.1.3 Úroky, licenční poplatky a dividendy

Výnosy v této skupině vznikají v souvislosti s používáním podnikových aktiv jinými stranami.

Výnosy se rozeznají, pokud jsou splněny tyto podmínky:

- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky
- částka výnosu může být spolehlivě oceněna<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. IAS 18 Výnosy [online]. [cit. 2017-11-19]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/vynosy-revenue-13-h.html>

<sup>70</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 270

<sup>71</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. IAS 18 Výnosy [online]. [cit. 2017-11-19]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/vynosy-revenue-13-h.html>

Věcný a časový soulad nákladů a výnosů je v této oblasti zajištěn splněním následujících požadavků:

- úroky je nutné zachycovat na poměrné časové bázi na základě efektivní úrokové míry
- úrokové výnosy obsahují amortizaci diskontů, nebo jiných rozdílů mezi výchozí účetní hodnotou dluhového cenného papíru a jeho hodnotou v den splatnosti
- výnosy za licenční poplatky je nutné zachycovat v souladu s příslušnou smlouvou
- výnosy z dividend by měly být rozeznány a vykázány v momentě vzniku nároku akcionáře na výplatu<sup>72</sup>

### 3.5.2 IAS 11 Smlouvy o zhotovení

Problematika smluv o zhotovení a vykázání výnosu, ale taky nákladů je popsána a rozebrána ve standardu IAS 11. Specifikem této problematiky je to, že datum zahájení činnosti a datum ukončení spadá do různých účetních období. Jádrem problematiky účtování výnosů a nákladů, které souvisí s danou smlouvou o zhotovení, je jejich správné alokování do období, ve kterém jsou práce prováděny.<sup>73</sup>

Smlouva o zhotovení je taková smlouva, která je sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo souboru aktiv, která jsou vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce nebo jeho konečného účelu. Tyto smlouvy mohou být smlouvy uzavřené za pevnou cenu nebo smlouvy typu náklady plus přírůžka. Pro účely standardu IAS 11 smlouvy o zhotovení zahrnují:

- smlouvy na poskytování služeb, které se přímo vztahují k výstavbě aktiva
- smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiva<sup>74</sup>

Výnos ze smlouvy zahrnuje původní sumu výnosu, která byla dohodnuta smluvně a odchylky ve smluvní práci. Výnos ze smluv je měřen v reálné hodnotě, která je obdržena

---

<sup>72</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.*, dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1. str. 271

<sup>73</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 11 Smlouvy o zhotovení* [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/smlouvy-o-zhotoveni-construction-contracts-9-h.html>

<sup>74</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 11 Smlouvy o zhotovení* [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/smlouvy-o-zhotoveni-construction-contracts-9-h.html>

proti plnění. Odhad budoucího plnění je ovlivněn mnoha nejistotami a je nutné ho aktualizovat. Proto se částka výnosu může pohybovat směrem nahoru i dolů. Odhad je třeba upřesňovat, a to podle toho, jaké situace nastanou, a jak se řeší. Částka výnosu ze smlouvy se může zvýšit nebo snížit ve dvou po sobě následujících obdobích, a to například když:

- dohodnutá částka výnosu ve smlouvě za pevnou cenu se může zvýšit jako důsledek ustanovení o možném zvýšení nákladů
- částka výnosu se může snížit jako důsledek penalizace, například z důvodu prodlení
- smlouva za pevnou cenu je uzavřena na pevnou cenu za jednotku a v průběhu zhotovování se zjistí nutnost většího počtu jednotek

Náklady smlouvy zahrnují:

- náklady vztahující se přímo ke konkrétní smlouvě
  - náklady na práce na stavbě
  - náklady na materiál
  - odpisy budov a zařízení používaných v souvislosti se smlouvou
  - náklady na nájem budov a zařízení souvisejících se smlouvou
  - odhadované náklady na opravu a záruční práce
  - ostatní
- náklady obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a alokovatelné ke smlouvě
  - pojištění
  - náklady na projekt a technickou pomoc
  - stavební režie
- ostatní náklady, účtované zákazníkovi na základě smlouvy<sup>75</sup>

Náklady, které jsou vyloučeny z nákladů na smlouvu o zhotovení:

- všeobecné administrativní náklady
- prodejní náklady
- náklady na výzkum a vývoj, v případě, že nejsou specifikovány ve smlouvě

---

<sup>75</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. IAS 11 Smlouvy o zhotovení [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/smlouvy-o-zhotoveni-construction-contracts-9-h.html>

- odpisy budov a zařízení v případě, že daná aktiva jsou používána v souvislosti se smlouvou o zhotovení<sup>76</sup>

Uznání nákladů a výnosů v závislosti na stupni rozpracovanosti je možné na základě metody procenta rozpracovanosti. Podle této metody je výnos ze smlouvy vykázán v období, ve kterém je vykonaná práce. Náklady jsou adekvátně výnosu taky vykázány v relevantních obdobích, kdy probíhaly jednotlivé práce. Stupeň rozpracovanosti je možné zjistit na základě:

- poměru vynaložených nákladů a celkových odhadnutých nákladů
- zjištění stavu vykonané práce
- dokončení určitého objemu smluvní práce<sup>77</sup>

Účetní jednotka musí zveřejnit částku výnosu ze smlouvy, jako výnos za určité období, taky metody, které byly použité pro určení výnosu a metody použité pro zjištění stupně rozpracovanosti.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 11 Smlouvy o zhotovení* [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/smlouvy-o-zhotoveni-construction-contracts-9-h.html>

<sup>77</sup> *Tamtéž*

<sup>78</sup> *Tamtéž*

### 3.6 IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky

Standard IFRS 15 je novým standardem, který upravuje problematiku výnosů. Tento standard byl vydán v roce 2014 a platný bude od 1. 1. 2018. Je ovšem možná i jeho dřívější aplikace. Tento standard vznikl proto, že existovala potřeba sjednotit přístup ve vykazování výnosů ze standardu IAS 11 a IAS 18 a s nimi související interpretace IFRIC 13, 15, 18 a SIC 31.<sup>79</sup>

Základním principem tohoto standardu je, že výnosy se vykážou v okamžiku, kdy dojde k převodu zboží nebo služeb na zákazníka. Suma vykázaného výnosu zohledňuje protiplnění, které účetní jednotka očekává jako nárok za zboží nebo služby. Celý tento proces od uzavření smlouvy až do momentu, kdy účetní jednotka rozpozná výnos, se skládá z pěti kroků:

1. Identifikace smluv se zákazníkem
2. Identifikace jednotlivých povinností plnění
3. Určení ceny transakce
4. Alokace ceny transakce pro jednotlivá plnění
5. Rozpoznání resp. vykázaní výnosu v momentě, kdy účetní jednotka splní každou identifikovanou povinnost plnit.<sup>80</sup>

#### 3.6.1 Identifikace smluv se zákazníkem

Ve standardu jsou specifikovány podmínky, při jejichž splnění je možné identifikovat smlouvy se zákazníkem. Je nutné, aby smlouva byla zárukou, že výnos skutečně vznikne. V odstavci 10 jsou tyto podmínky definovány následovně:

- smluvní strany se zavazují k příslušným povinnostem
- existuje možnost identifikovat práva jednotlivých stran, která se týkají služeb nebo zboží
- je možné identifikovat platební podmínky

---

<sup>79</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 293

<sup>80</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 293

- smlouva má jasně obchodní charakter
- je pravděpodobné, že zákazník je schopen uskutečnit úhradu<sup>81</sup>

Ve standardu je rozebrána i situace, kdy účetní jednotka už při uzavření smlouvy ví, že dojde k úhradě jenom části smlouvy. V tom případě vykáže jako výnos pouze tu částku, o které s vysokou pravděpodobností ví, že jí bude uhrazena. Předmětem účetního zobrazení nemusí být ovšem jenom jedna smlouva. Může nastat situace, kdy účetní jednotka bude smlouvy agregovat. Agregovat smlouvy je nutné v případě, že smlouvy jsou uzavřeny v podobném časovém období a týkají se jednoho obchodního případu, nebo když přinášejí stejné samostatné povinnosti plnit.

### 3.6.2 Identifikace jednotlivých povinností plnění

Při identifikaci jednotlivých povinností, které plynou ze smlouvy nebo smluv, musí účetní jednotka rozdělit na ty, které mají jednorázové plnění, a ty, které mají postupné plnění. Zboží nebo služby jsou odlišné tehdy, když poskytují zákazníkovi užitek samostatně a lze je oddělit od dalších povinností, které jsou uvedeny ve smlouvě.

Test samostatné povinnosti plnit je možné zjednodušeně znázornit na příkladu, kdy dodavatel uzavře s odběratelem smlouvu o dodávce kotle. Montáž kotle nesmí být prováděna zákazníkem v rámci dodržování bezpečnostních předpisů. V dalších pěti letech bude poskytovat dodavatel zákazníkovi servis kotle. Dodavatel v rámci marketingové akce dodá i určitý objem uhlí. Test je znázorněn na následujícím obrázku:

---

<sup>81</sup> EY ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS 15 - Nový standard upravující účtování výnosů* [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Developments\\_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080\\_IFRS%2015\\_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)



1. Identifikovaný slib ve smlouvě	2. Oddělitelnost od ostatních povinností ve smlouvě	3. Určení, zda je splněna podmínka samostatného užítku	Jedná se o samostatnou povinnost plnit?	
Dodání kotle	ANO (zákazník mohl objednat i u jiného dodavatele)	NE Zařízení a instalace jsou úzce propojeny. Během instalace je nutná velká míra přizpůsobení požadavkům zákazníka. Dodání kotle není samostatnou povinností, protože musí být nainstalován.	NE	A N O
Montáž	ANO (montáž si teoreticky mohl zákazník objednat u jiného dodavatele)	NE	NE	
Uhlí	ANO (zákazník mohl uhlí objednat i u jiného dodavatele)	ANO Uhlí je sice podmínkou fungování kotle, ale je zákazníkovi běžně dostupným prostředkem.	ANO	
Servis	ANO (zákazník si může servis objednat i u jiného dodavatele)	ANO Zařízení začne přinášet užitek i bez servisu.	ANO	

Obrázek 3: Test identifikace jednotlivých plnění<sup>82</sup>

Na základě této analýzy bylo možné identifikovat tři povinnosti plnit. První je dodání kotle a jeho montáž. Tyto dvě činnosti jsou spolu tak úzce spojeny, že by nebylo možné bez instalace kotel užívat. Uhlí je další samostatnou povinností plnit. Jeho dodání může zákazník realizovat i u jiného dodavatele a není nijak vázáno na užívání kotle. Taky servis může být poskytován jinou společností a kotel sám o sobě i bez servisu může přinášet zákazníkovi užitek.<sup>83</sup>

### 3.6.3 Určení ceny transakce

Transakční cena je částka, kterou bude účetní jednotka oprávněna získat po převedení kontroly ve smlouvě sjednaných statků a služeb na zákazníka. Tato suma nezahrnuje daně ani jiná plnění, která jsou poskytována třetím stranám. Do ceny transakce

<sup>82</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 300

<sup>83</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 300

se zahrnuje pouze to, na co má společnost nárok na základě uzavřené smlouvy a to včetně variabilního plnění.<sup>84</sup>

Ve standardu je identifikováno několik faktorů, které ovlivňují cenu transakce:

- **Proměnlivá plnění** – účetní jednotka zahrne do transakční ceny pouze taková plnění, kde je vysoce nepravděpodobné, že v budoucnu dojde k jejich významnému rozpuštění. To, co je vysoce pravděpodobné, je možné identifikovat pomocí US GAAP, kde je použit termín „likely to occur“. To odpovídá pravděpodobnosti kolem 75 až 80 procent. Mezi tato plnění je možné zařadit slevy, pobídky, rabaty, refundace, bonusy apod.
- **Významná složka financování** – zde je nutné zdůraznit časovou hodnotu peněz
- **Nepeněžní plnění** – tato plnění musí být v okamžiku stanovení ceny transakce oceněna reálnou hodnotou. Jestli není možné spolehlivě cenu odhadnout, může být tato hodnota odhadnuta nepřímou, a to odvozením od samostatně prodejní ceny zboží nebo služeb zákazníkovi.<sup>85</sup>
- **Úhrady poskytnuté zákazníkovi** – jedná se o případy, kdy účetní jednotka zaplatí zákazníkovi hotově, poskytne dobropis, voucher nebo kupón, který zákazník může uplatnit proti povinnosti uhradit poskytnutá plnění.

#### 3.6.4 Alokace transakční ceny na jednotlivá plnění

Na základě standardu IFRS 15 je vyžadována alokace transakční ceny na každou, samostatně identifikovanou povinnost plnit. Alokace na jednotlivé povinnosti plnit probíhá na základě cen, za které by se zboží nebo služba prodávaly samostatně. Jedná se o tzv. „stand-alone selling price“, neboli samostatně prodejní cena. Celková cena transakce je rozdělena na jednotlivé povinnosti plnit, které vyplývají ze smlouvy proporcionálně. Pokud tyto informace nejsou dostupné, je možné je odhadnout na základě postupů, které jsou definovány v odstavci 79:

- „*Adjusted market assessment approach*“ – jedná se o odhad ceny, kterou je ochotný zákazník zaplatit za danou službu nebo zboží. Může zahrnovat odkaz na ceny

---

<sup>84</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic, a.s.

<sup>85</sup> IFRS FOUNDATION. *IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers* [online]. [cit. 2017-11-21]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

konkurence, jedná-li se podobné výrobky nebo služby. Musí ale odrážet náklady a marži společnosti.

- „*Expected costs plus margin approach*“ – zde účetní jednotka odhaduje předpokládané náklady, které zvýší o příslušnou marži.
- „*Residual approach*“ – samostatně prodejní cena se získá odečtením z celkové ceny transakce zjistitelných cen ostatních povinností plnit.<sup>86</sup>

V případě, že účetní jednotka poskytne na prodávaný soubor zboží či služeb slevu, rozdělí ji proporcionálně mezi jednotlivá plnění. Ostatní variabilní plnění mohou být vázána k celé smlouvě nebo k jednotlivým plněním. Účetní jednotka alokuje tyto variabilní složky na jednotlivá plnění jenom v případě, že se jich týkají a předpokládá, že v budoucnu ovlivní výši platby nárokované od zákazníků.<sup>87</sup>

### 3.6.5 Rozpoznání výnosů

Okamžikem splnění povinnosti je předání kontroly nad aktivem, zbožím nebo službou zákazníkovi. Toto předání kontroly je definováno za následujících podmínek:

- Zákazník může aktivum přímo použít
- Zákazník může získat z aktiva všechny užitky, které z jeho držení plynou
- Zákazník má možnost omezit přístup třetích stran k užtkům, plynoucích z aktiva

Může nastat případ, že smlouva obsahuje klauzuli o zpětném odkupu. V tomto případě účetní jednotka nemůže rozeznat výnos z prodeje, protože nedošlo k převodu kontroly.

Povinnost plnit může nastat jednorázově nebo postupně. Pokud se jedná o jednorázovou povinnost plnit, účetní jednotka rozezná výnos po splnění povinností k rozeznání výnosu – viz výš.

---

<sup>86</sup> IFRS FOUNDATION. *IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers* [online]. [cit. 2017-11-21]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

<sup>87</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 310

U postupného plnění je nutné vykazovat výnos v čase, kdy je plnění realizováno. Ve standardu jsou stanovena kritéria, která jsou rozhodující pro posouzení, zda došlo k převodu kontroly nad zbožím, výrobkem či službou. Převod nastane když:

- Zákazník přijímá a spotřebovává aktiva
- Aktivum je pod kontrolou zákazníka
- Dodavatel vytváří aktivum, které nemůže alternativně použít a zároveň má vymahatelný nárok na úhradu výkonů.<sup>88</sup>

Výnosy ze smluv se zákazníky je nutné vykázat odděleně od ostatních výnosů ve výkazu v úplném výsledku hospodaření nebo v komentáři. V komentáři účetní jednotka zveřejní klasifikaci výnosů v závislosti na charakteru své podnikatelské činnosti:

- Podle činností
- Podle geografických odbytí
- Podle způsobu plnění
- Podle typu kontraktů
- Podle způsobu realizace odbytu

Požadavky na zveřejnění jsou na základě tohoto standardu poměrně široké a není možné je všechny úplně rozebrat nebo ilustrovat na příkladech.

---

<sup>88</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 316

### 3.7 Současný standard IAS 17 Leasingy

V této kapitole bude věnována pozornost vykazování leasingů, a to jak finančního tak operativního, jak je definováno ve standardu IAS 17 – Leasingy. Tento standard bude v platnosti do 31. 12. 2018.

Předmětem úpravy standardu jsou leasingové smlouvy, jejichž podstatou je převod práva používat aktivum, které přechází na nájemce. V odstavci 4 je leasing definovaný jako smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat dané aktivum po určitou dobu, a to buď za jednorázovou platbu, nebo řadu plateb. Finanční leasing je pronájem, ve kterém jsou převedena všechna podstatná rizika a odměny, které souvisejí s vlastnictvím aktiva. Ve standardu je definován i nevypověditelný leasing. Lze ho vypovědět pouze:

- V případě, že je výpověď podmíněna nějakou událostí, která pravděpodobně nikdy nenastane
- Se souhlasem pronajímatele
- Pokud nájemce uzavře novou smlouvu na stejné nebo podobné aktivum se stejným pronajímatelem
- Pokud nájemce v případě výpovědi zaplatí tak vysoké odstupné, že již při uzavírání smlouvy je jisté, že nájemce bude pokračovat v nájmu<sup>89</sup>

Operativní leasing nesplňuje definici finančního leasingu. Nejedná se o přenos veškerých rizik a užitků. Rozlišení leasingů je klíčovou záležitostí. Pro správnou klasifikaci je důležitý obsah smlouvy, který je nutné analyzovat.

#### 3.7.1 Finanční leasing

Finanční leasing zakládá mezi smluvními stranami vztah, který je obdobný vztahu, který vzniká při poskytování dlouhodobého úvěru nebo půjčky. Existuje několik aspektů, podle kterých můžeme leasing definovat jako finanční:

---

<sup>89</sup> UCETNI-PORTAL.CZ. *IAS 17 Leasingy* [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/leasingy-leases-12-h.html>

- Po ukončení nájemní smlouvy přejde aktivum do vlastnictví nájemce
- Nájemce má právo odkoupit aktivum za cenu, která bude podstatně nižší než fair value ke dni odkupu
- Doba nájmu pokrývá podstatnou dobu použitelnosti aktiva
- Na počátku nájmu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná hodnotě aktiva
- Pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez zásadních úprav<sup>90</sup>

### 3.7.1.1 Účetní zachycení finančního leasingu u pronajímatele

Celkový výnos z finančního leasingu je rozdílem mezi hrubou a čistou investicí do leasingu. Hrubou investicí se rozumí suma minimálních leasingových splátek a nezaručené zbytkové hodnoty. Čistou investicí se rozumí hrubá investice, která je diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu. Implicitní úroková míra je taková úroková míra, pro kterou platí, že současná hodnota minimálních leasingových plateb je rovna fair value pronajímaného aktiva. Pro zjištění implicitní úrokové míry je nutné určit následující hodnoty:

**Minimální leasingové platby** - jsou platby, které obsahují všechny jisté platby, které nájemce uhradí za pronajaté aktivum.

**Nezaručená zbytková hodnota** – s touto částkou je nutné počítat jedině v tom případě, že po skončení nájmu bude aktivum vráceno pronajímateli a nebude odkoupeno nájemcem.

**Fair value** - je cena aktiva, která je dosažitelná za obvyklých podmínek na trhu. Této problematice byla věnována pozornost v kapitole 3. 3. 3 Oceňování ve fair value.

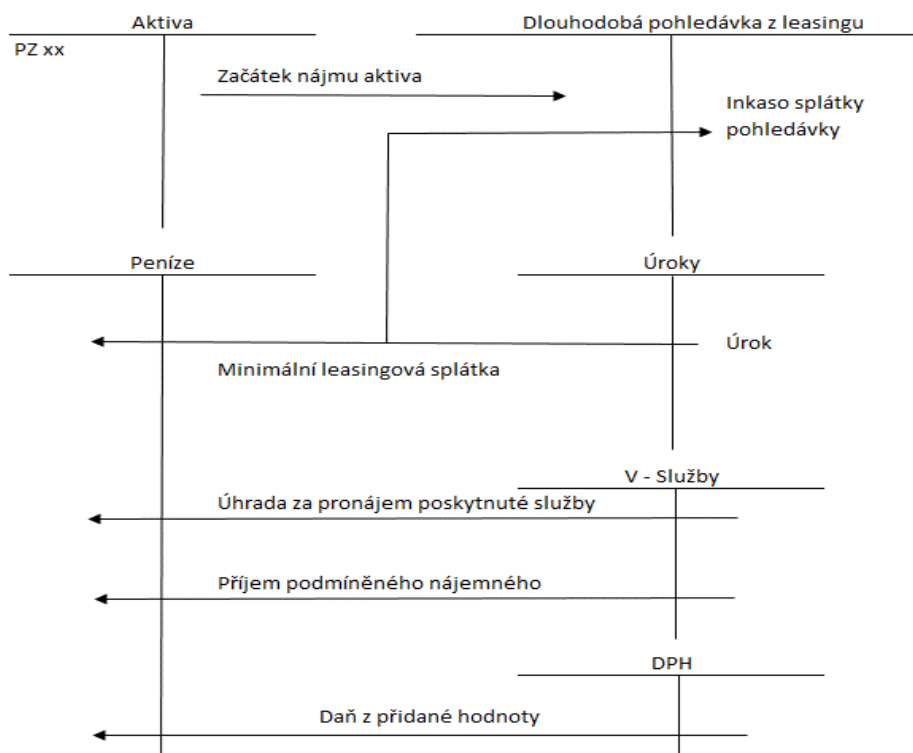
**Počáteční přímé náklady spojené se sjednáním smlouvy** – jedná se o náklady spojené s uzavřením smlouvy, ale jenom v případě, že leasing je poskytován leasingovou společností.

**Doba leasingu** – nevyhovitelná doba, po kterou má nájemce aktivum v pronájmu.<sup>91</sup>

<sup>90</sup> UCETNI-PORTAL.CZ. *IAS 17 Leasingy* [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/leasingy-leases-12-h.html>

<sup>91</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 132

V účetnictví je leasing zachycen tak, že pohledávka je zvyšována o časově příslušný úrok a zároveň snižována o přijatou platbu. Každou splátku nájmu je tedy nutno rozčlenit na úhradu úroku a úmor pohledávky. Podmíněné nájemné a služby se účtují ve věcné a časové souvislosti s vynakládanými náklady a účtovány do výnosů. DPH je účtována jako závazek vůči finančnímu úřadu.

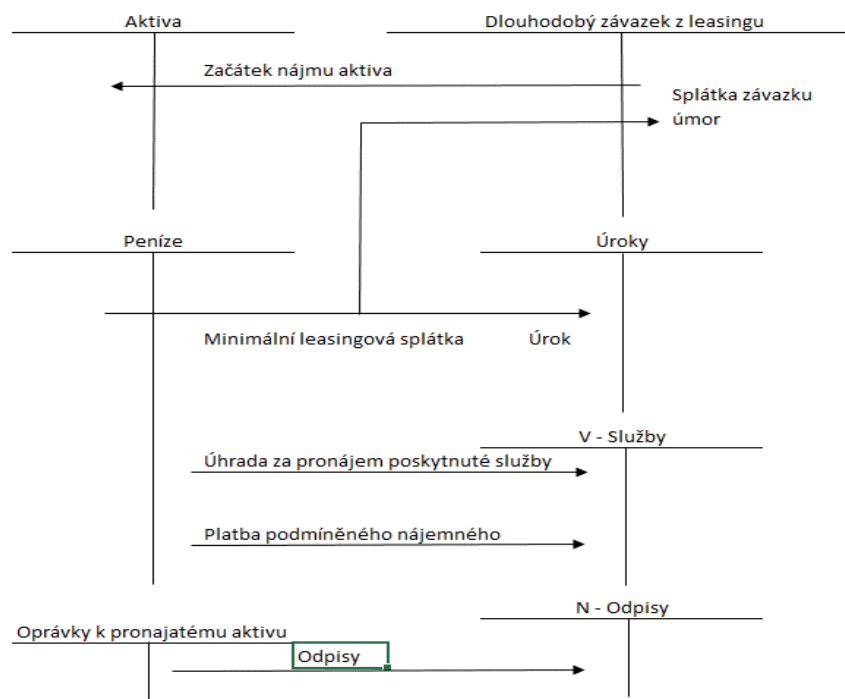


Obrázek 4: Schéma účtování leasingu u pronajímatele<sup>92</sup>

### 3.7.1.2 Účetní zachycení finančního leasingu u nájemce

Účetní zachycení leasingu u nájemce bude zrcadlovým obrazem postupu, který byl zmíněn v předchozí podkapitole. Zachycuje ho následující obrázek:

<sup>92</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 133



Obrázek 5: Schéma účtování leasingu u nájemce<sup>93</sup>

Pronajaté aktivum se odepisuje tak, jako by bylo v majetku účetní jednotky. Odpisový plán se bude řídit pravidly, která jsou stanovena ve standardech IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 8 – Nehmotná aktiva. Pro aktivum je stanovena tzv. doba použitelnosti. Jestli je tato doba delší než je nájemní smlouva a je pravděpodobné, že dojde na konci nájemní smlouvy k odkupu, bude se aktivum odepisovat po celou dobu použitelnosti. V případě, že je doba použitelnosti delší, než je nájemní smlouva a není pravděpodobný odkup na konci nájemní smlouvy, pak bude aktivum odepisováno po dobu trvání nájemní smlouvy.<sup>94</sup>

### 3.7.1.3 Operativní leasing u pronajímatele

Rozdíl oproti finančnímu leasingu spočívá v tom, že u pronajímatele je aktivum nadále evidováno v aktivech pronajímatele. Je ním také odepisováno. Výnos z pronajatého

<sup>93</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 134

<sup>94</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 136



majetku je zachycován rovnoměrně po dobu nájmu a není závislý na přijatých platbách. Pronajímateli vznikají v souvislosti s pronájmem náklady a lze je rozčlenit do tří skupin:

1. **Výchozí přímé náklady, vynaložené na počátku nájmu** – je nutné je časově rozlišit.
2. **Náklady vynakládané v souvislosti s poskytováním služeb nájemci** – jsou vnímány jako prodejní slevy, jsou časově rozlišeny a snižují výnosy po celou dobu nájmu.
3. **Náklady běžné vynakládané na pronajaté aktivum** – jsou účtovány do nákladů v relevantním období, ve kterém vznikly.

I u operativního leasingu vznikají pohledávky, které jsou dlouhodobé, a to z důvodu nevýhodnosti výpovědi nájemní smlouvy pro obě strany. Účetní jednotka by měla tyto budoucí pohledávky v rámci věrného a pravdivého obrazu zveřejnit. To může učinit v komentáři k účetní závěrce.<sup>95</sup>

#### 3.7.1.4 Operativní leasing u nájemce

Účetní zachycení je opět zrcadlovým obrazem účetního zachycení u pronajímatele. Nájemce je oprávněn aktivum užívat, ale neúčtuje o něm v aktivech. Nájemce bude účtovat jenom o nákladech, které zařadí do relevantní skupiny nákladů. V případě, že nájemce poskytl pronajímateli slevu, nebo nějakou jinou pobídku, bude tato časově rozložena po dobu trvání nájmu.

V případě, že se jedná o nevypověditelnou smlouvu, nebo že její vypovězení bude natolik nevýhodné pro obě strany, že vypovězení je nepravděpodobné, měl by být tento závazek zachycen a zveřejněn. Požadavky na zveřejnění jsou stanoveny ve standardu:

- Suma budoucích minimálních plateb
- Suma minimálních plateb z nevypověditelných subleasingů
- Odděleně vykázané nájemné zaplacené z podmíněného nájmu
- Obecný popis významných leasingových smluv<sup>96</sup>

---

<sup>95</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 142

<sup>96</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 143

## 3.8 Nový standard IFRS 16 Leasingy

Tento standard je platný od 1. 1. 2019 a nahradí standard IAS 17. Jedním z důvodů proč byl standard vydán, bylo členění leasingů na finanční a operativní, a to jak u nájemce, tak u pronajímatele. To se ovšem povedlo jenom v případě nájemce. U pronajímatele zůstávají požadavky na zachycení podobné, jako byly definovány ve standardu IAS 17. Pozornost tedy bude věnována zachycení leasingů u nájemce.

### 3.8.1 Identifikace leasingu a jeho odlišení od služby

Hlavním problémem, kterému je věnována široká pozornost, je právě identifikace, zda se jedná o leasing nebo službu. Podmínkou k tomu, abychom mohli o smlouvě říct, že je leasingem, je to, že nájemci přináší právo kontrolovat užitky z identifikovaného aktiva po určitou dobu a za úhradu.<sup>97</sup>

**Identifikované aktivum** je takové aktivum, kdy pronajímatel nemá právo aktivum v průběhu nájmu vyměnit za jiné aktivum. Jedná-li se o pronájem specifického aktiva, které je jasně identifikováno, třeba jako automobil je identifikován státní poznávací značkou, jedná se o leasing. Je-li smlouva uzavřena na něco, co je možné vykonat jakýmkoliv jiným prostředkem, nejedná se o leasing, ale o smlouvu.<sup>98</sup>

**Substituční právo** – neboli právo na výměnu aktiva. O leasingovou smlouvu se jedná v případě, že právo na výměnu aktiva není podstatné. Může se jednat například o situace, kdy na aktivu nastane porucha a pronajímatel v průběhu odstraňování poruchy poskytne nájemci jiné aktivum jako náhradu. Právo na výměnu je podstatné pokud:

- Pronajímatel může aktivum v době trvání smlouvy vyměnit a nájemce tomu nemůže zabránit a zároveň
- Pronajímatel by měl z výměny aktiva ekonomický prospěch.

**Právo k získání ekonomického užitku** – je podstatou leasingového vztahu, nájemce má právo ke všem užitkům, které aktivum přináší po dobu trvání nájemní smlouvy.

---

<sup>97</sup> IFRS FOUNDATION. *IFRS 16 Leases* [online]. [cit. 2017-11-22]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>

<sup>98</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 147

**Právo řízení užívaného aktiva** – smlouva je leasingem, pokud má nájemce právo řídit užívání aktiva a má právo rozhodnout, k čemu a jak bude aktivum po dobu trvání smlouvy využíváno.

### 3.8.2 Předmět účetního zobrazení

Předmětem zobrazení může být jak jednotlivá smlouva, tak portfolio smluv. Portfolio je sestavené ze smluv s podobnou charakteristikou. Účetní výkazy obsahující jednotlivé smlouvy nebo portfolio smluv se nesmí lišit. Ve standardu je ovšem stanovena povinnost agregovat smlouvy, které byly uzavřeny se stejným pronajímatelem a v podobném čase za splnění alespoň jedné z následujících podmínek:

- Smlouvy jsou součástí jedné dohody
- Platby leasingové smlouvy jsou podmíněné ostatními smlouvami
- Práva na užívání aktiv tvoří jednu samostatnou leasingovou komponentu<sup>99</sup>

Kromě agregace smluv je ve standardu stanovena i povinnost rozčlenit jednu leasingovou smlouvu. Jedná se o tzv. dekompozici smlouvy. Tento požadavek je aplikován i ve standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky, který byl rozebrán v kapitole 3.6. Samostatnou komponentu identifikujeme pokud:

- Přináší užitek samostatně
- Není vysoce závislá nebo propojená s jiným identifikovaným aktivem

Alokace celkové platby, která je sjednaná ve smlouvě, proběhne na základě principu samostatně prodejních cen, tedy cen, za které by nájemce aktivum pořídil, pokud by ho pořizoval nezávisle od jiných aktiv, sjednaných ve smlouvě. Pokud samostatně prodejné ceny nejsou zjistitelné, využije účetní jednotka maximum informací, zjistitelných na trhu.<sup>100</sup> Jako příklad je možné uvést situaci, kdy subjekt uzavře s pronajímatelem dvě

---

<sup>99</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 152

<sup>100</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 153

smlouvy a ve druhé smlouvě dostane bonus nebo slevu. Tuto slevu je nutné přiřadit ke všem aktivům, která byla na základě daných smluv pronajata.

### 3.8.3 Doba leasingu

Za den, kdy leasing vznikl, se považuje ten den, který nastane dřív, a to buď den podpisu smlouvy, nebo den, od kterého je nájemce a pronajímatel vázán podmínkami této smlouvy. Dnem zahájení leasingu se rozumí den, v který dá pronajímatel nájemci aktivum k dispozici.

Dále je nutné definovat tzv. nevypověditelnou dobu smlouvy. Jedná se o dobu, po kterou nájemce ani pronajímatel nemají právo jednostranně ukončit nájem. Do této doby je zahrnuta i doba opce na pokračování smlouvy<sup>101</sup>. Ve standardu je nevypověditelná doba smlouvy stanovena takto:

- Doba, po kterou ani jedna strana nemá nárok ukončit smlouvu, tato doba je prodloužena o dobu, po kterou má nájemce právo na prodloužení smlouvy, tzv. opce.
- Doba, po kterou ani jedna strana nemá právo na vypovězení smlouvy, která je snižena o dobu, po kterou má nájemce opci na dřívější ukončení nájmu.<sup>102</sup>

### 3.8.4 Oceňování leasingu

Ke dni zahájení leasingu je leasing oceněn ve výši současné hodnoty budoucích leasingových plateb, které jsou diskontovány implicitní úrokovou mírou. V případě, že implicitní úroková míra není známa, pak přírůstkovou úrokovou mírou, která je definovaná v IFRS 16 i v IAS 17. V leasingových platbách jsou zahrnuty:

- Fixní platby, které jsou sniženy o pohledávky z leasingových pobídek vůči pronajímateli
- Variabilní platby závislé na úrokových mírách nebo indexu spotřebitelských cen

---

<sup>101</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 154

<sup>102</sup> IFRS FOUNDATION. *IFRS 16 Leases* [online]. [cit. 2017-11-28]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>

- Odhadnutou platbu zaručené zbytkové hodnoty
- Platbu za nákup aktiva
- Platbu penále za realizaci opce na ukončení leasingu, ale jenom v případě, že je pravděpodobné, že bude opce využita

Koncepce následného ocenění vychází z modelů, které jsou užívány ve standardu IAS 16. Jak IAS 40, tak IAS 16 umožňují ocenění aktiv k bilančnímu dni v historických cenách, v souladu s tím mohou být oceněna i práva k užívání aktiv. Pokud nájemce používá model ocenění ve fair value pro své investice do nemovitostí v souladu s IAS 40, musí rovněž aplikovat fair value model i pro práva užívání aktiva, která splňují definici investic do nemovitostí v souladu s IAS 40.

Závazek z leasingu je zvyšován o časově příslušný nevyplacený úrok, vypočtený na základě implicitní úrokové míry. Úroková míra se v průběhu leasingu nemění, pokud nedošlo k její revizi.<sup>103</sup>

Pokud dojde v průběhu leasingu k významné události nebo ke změně podmínek, je nájemce povinen přecenit závazek z leasingu. Ve standardu jsou podmínky změny leasingu děleny do dvou skupin:

1. Přecenění závazku z leasingu s využitím revidované úrokové míry. Nájemce reviduje leasingové platby, pokud došlo k významné události, která není pod kontrolou nájemce a způsobí:
  - a. Změnu doby leasingu
  - b. Změnu v uplatnění opce na odkup aktiva
2. Přecenění závazku z leasingu s využitím historické úrokové míry. Nájemce musí přecenit závazek z leasingu na základě diskontovaných revidovaných leasingových plateb pokud:
  - a. Nastaly změny v hodnotě očekávaných plateb
  - b. Dojde ke změně leasingových plateb, které jsou způsobeny změnou indexu nebo míry, která tyto platby určuje.<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 159

<sup>104</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 159

### 3.8.5 Prezentace a zveřejnění

Zveřejnění práv k užívání identifikovaných aktiv v rozvaze je možné, buď ve zvláštní položce, nebo v rámci aktiv v těch položkách, ve kterých by byla zařazena, kdyby byla účetní jednotkou vlastněna. Pokud se jedná o investice do nemovitostí, musí být vykázána dle požadavků standardu IAS 40.

Závazek z leasingu je zveřejněn odděleně od ostatních závazků, nebo jejich výše je specifikována účetní jednotkou v komentáři.

Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření jsou nájemcem zveřejněny úroky z leasingů odděleně od odpisů.

Ve výkazu o peněžních tocích jsou zveřejněny splátky leasingových závazků v rámci peněžních toků z financování.<sup>105</sup>

V komentáři nájemce zveřejní informace v jedné samostatné poznámce, a to nejlíp v tabulce, která bude obsahovat:

- Odpisy práv k užívání identifikovaného aktiva
- Úrokové náklady z leasingových závazků
- Náklady na krátkodobé leasingy
- Náklady na leasingy s nízkou hodnotou
- Náklady na variabilní platby
- Výnosy ze sub-leasingů
- Celkové výdaje spojené s leasingem
- Výnosy a náklady ze zpětného leasingu
- Účetní hodnotu práv, k užívání identifikovaných aktiv, na konci období, podle jednotlivých tříd identifikovaných aktiv.<sup>106</sup>

---

<sup>105</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8. s. 159

<sup>106</sup> IFRS FOUNDATION. *IFRS 16 Leases* [online]. [cit. 2017-11-28]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>

## 4 Vlastní práce

V této části práce jsou na příkladech, které vychází z praxe konkrétní společnosti demonstrovány rozdíly ve vykazování výnosů a leasingů v důsledku platnosti nových standardů IFRS 15 a IFRS 16 a s akcentem na vliv změn na finanční výkazy. Všechny příklady, které byly vybrány, jsou z prostředí telekomunikační společnosti. Specifikem tohoto prostředí je poskytování slev na zařízení nebo na služby, popřípadě poskytování zařízení za symbolickou cenu, což má značný vliv na vykazování výnosů dle nového standardu IFRS 15. Důležitou činností byl projekt zavádění standardu jako takový. Proto je v této části taky věnována pozornost popisu projektu a jednotlivých činností, které byly nutné k implementaci standardu.

Zároveň je pro toto odvětví významný nástroj leasing, a to jak finanční tak operativní. V souvislosti se směnami ve vykazování operativního leasingu dle standardu IFRS 16, budou tyto opět znázorněny na konkrétních příkladech z praxe společnosti.

### 4.1 Představení společnosti

T-Mobile je akciová společnost se sídlem v Praze. Vznikla 15. února 1996. Hlavním předmětem její činnosti je provoz veřejné mobilní telekomunikační sítě, veřejné pevné komunikační sítě a poskytování mobilní komunikační služby, pevné komunikační služby a šíření televizního signálu.<sup>107</sup>

Společnost je členem mezinárodní telekomunikační skupiny Deutsche Telekom. V roce 2016 byla s 6,2 miliony mobilních zákazníků jedničkou na českém trhu. T-Mobile je integrovaný operátor, kromě telekomunikačních služeb nabízí i komplexní ICT řešení, nebo partnerská řešení nejen pro firmy, ale i instituce a individuální zákazníci.<sup>108</sup>

Společnost má roli předního hráče a inovátora na telekomunikačním trhu. Za rok 2016 investovala do technologií a služeb téměř 5 miliard korun, pokračovala v budování LTE sítě a nejrychlejším mobilním internetem pokrývala na konci roku 2016 96% populace České republiky. V roce 2016 došlo k manažerskému spojení organizací T-Mobile a Slovak Telekom. Toto propojení poskytuje oběma společnostem výhody, kdy

---

<sup>107</sup> T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. Výroční zprávy [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.t-mobile.cz/vyrocní-zpravy>

<sup>108</sup> T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. - TISKOVÉ CENTRUM. *O SPOLEČNOSTI* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <http://www.t-press.cz/cs/o-spolecnosti.html>

T-Mobile čerpá z výhod pozice Slovak Telekomu, jako silného subjektu v oblasti fixních služeb a naopak Slovak Telekom čerpá z výhod T-Mobilu, jako nejsilnějšího subjektu na trhu mobilních služeb v České republice.

Ke konci roku 2016 pracovalo ve společnosti 3 376 zaměstnanců, z toho 65% mužů a 35% žen. Krom toho, že se společnost stará o zdraví svých zaměstnanců a pyšní se titulem Zdravá firma, orientuje se i na aktivity ve spolupráci se studenty. V rámci rozvojové platformy T-Mobile Campus nabízí studentům možnost lépe se připravit na budoucí kariéru. Pro studenty organizuje rozvojové workshopy, kariérní poradenství, pořádá odborné přednášky na vysokých školách a univerzitách apod.<sup>109</sup>

V roce 2017 Česká zemědělská univerzita v Praze ve spolupráci se společností T-Mobile a IBM Česká Republika s.r.o. spustila program testování referenčních vah BeeTech. Cílem tohoto projektu je správa a rozvoj portálu <http://www.vcelstva.czu.cz>, který slouží pro individuální evidenci včel a postřiků pro hobby včelaře a napomáhá k rozvoji včelařství a včelstev v České Republice.<sup>110</sup>

## 4.2 Popis projektu zavedení standardu IFRS 15

Projekt zavedení standardu IFRS 15 byl zahájen v průběhu roku 2014. Celý proces byl rozdělen do 3 fází a každá fáze byla zakončena zpracováním příslušného dokumentu nebo dodáním konkrétního řešení. Konkrétně se jednalo o tyto fáze:

1. Dopadová studie
2. Příprava a rozhodnutí o IT řešení
3. IT realizace<sup>111</sup>

### 4.2.1 Dopadová studie

V této fázi projektu byla věnována pozornost zejména analýze všech výnosů, které ve společnosti vznikají. Každá kategorie byla podrobena analýze a bylo vyhodnoceno,

---

<sup>109</sup> T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. Výroční zpráva [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.t-mobile.cz/vyrocní-zpravy>

<sup>110</sup> VČELSTVA ONLINE. *O projektu* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <http://www.vcelstva.czu.cz/o-projektu/>

<sup>111</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.



jestli má zavedení nového standardu na danou kategorii dopad. Tato část projektu byla realizována následujícími kroky:

- Organizace projektu
- Začátek vedení projektu
- Vedení workshopů
- Analýza smluv
- Revize výstupů

Jednoznačně nejdůležitější částí této fáze bylo vedení workshopů. Jejich hlavním úkolem bylo analyzování jednotlivých kategorií výnosů, které ve společnosti vznikají. Došlo k rozdělení na jednotlivé podkategorie, tzv. business oblasti. Z toho každá business oblast byla dále rozdělena na jednotlivá portfolia. Ve společnosti byly identifikovány následující business oblasti:

- **Mobilní privátní služby** – poskytování mobilních služeb koncovým zákazníkům
- **Mobilní business služby** – poskytování mobilních služeb firemním zákazníkům
- **Fixní privátní služby** – poskytování fixních služeb koncovým zákazníkům
- **Fixní business služby** – poskytování fixních služeb firemním zákazníkům
- **ICT** – informační a komunikační služby pro firemní zákazníky<sup>112</sup>

Každá jednotlivá business oblast byla rozdělena na jednotlivá portfolia:

- **Tarifní služby s dotovaným zařízením**
- **Tarifní služby bez zařízení**
- **Tarifní služby se zařízením na splátky**
- **Tarifní služby s dotovaným zařízením na splátky**
- **Předplacené služby**
- **Předplacené služby s dotovaným zařízením**<sup>113</sup>

U každého portfolia, samozřejmě vyjma předplacené služby, vznikají dvě možné situace, a to služby se závazkem, nebo služby bez závazku. Nejčastějším typem závazku je 24 měsíců.

---

<sup>112</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

<sup>113</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

Další dimenzí této fáze projektu byla analýza dopadů zavedení standardu na jednotlivé kategorie výnosů. Toto testování se provádělo pomocí tzv. šablony dopadové studie (master template impact study). Horizontální dimenze této šablony byla tvořena jednotlivými kategoriemi výnosů, a to přímo podle rozdělení do jednotlivých business oblastí a portfolií, vertikální dimenze byla tvořena dotazy, které přímo vyplývají z nového standardu a mají jasný dopad na změnu vykazování výnosů. Jako příklad je možné uvést některé z nich:

- Je poskytována v dané oblasti sleva na služby/zboží?
- Jsou v souvislosti se zřízením služby účtovány jednorázové poplatky?
  - o Jednorázové instalační poplatky?
  - o Jednorázové dobropisy?
  - o atd.
- Obsahuje smlouva explicitně nebo implicitně nástroje financování, které přesahují jeden rok?
- Je možné ukončit kontrakt dřív, než uplyne minimální doba trvání závazku?
- Jsou součástí kontraktu další materiální práva? Kupony na další služby, zařízení nebo jakékoliv jiné slevy?
- Je součástí smlouvy zákaznický věrnostní program?
- atd.<sup>114</sup>

Všechny uvedené dotazy měly za cíl identifikovat jakékoliv vlivy, které je nutné na základě nového standardu zohlednit.

Na základě analýzy dopadové studie byly definované tzv. *rozdílové funkce* (adjustment functions). Mezi nejdůležitější s největším dopadem na vykazování výnosů byly identifikovány následující:

- **dotované zařízení** – rozdíl mezi samostatně prodejní cenou zařízení a cenou, za kterou je zařízení prodáno, je rozeznán jako sleva na zařízení, která je při podpisu smlouvy rozpočtena na celou dobu trvání smlouvy.
- **dotovaná služba** – rozdíl mezi samostatně prodejní cenou služby a cenou, za kterou byla prodána, je rozeznán jako sleva na poskytování služeb a je rozeznán na počátku smluvního vztahu a rozeznávána postupně v průběhu trvání smlouvy.

---

<sup>114</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

- **rozpočet na zařízení** – jedná se o případ, kdy zákazník uzavřením smlouvy získává službu a jakýsi rámec neboli kredit na zařízení a je na něm, kdy ho bude čerpat. Výnos z prodeje zařízení nevzniká v čase podpisu smlouvy, ale tehdy, kdy dojde k čerpání kreditu na zařízení.
- **jednorázové poplatky** – obecně jsou placeny na počátku smluvního vztahu. Může se jednat o instalační poplatky apod. Zde je na místě připomenout, že se nesmí jednat o samostatnou povinnost plnit, ale instalační poplatek musí tvořit nedílnou součást smlouvy. Podrobně byla tato problematika rozebrána v teoretických východiscích. Při uplatnění této funkce je výnos z jednorázového poplatku rozeznáván postupně po dobu trvání smlouvy.<sup>115</sup>

Jako poslední krok první fáze byl sepsán dokument – **účetní zhodnocení (accounting evaluation)**, ve kterém jsou popsány všechny jednotlivé kategorie výnosů, a to až do detailu na jednotlivé produkty. Kromě popisu produktů a dopadů nového standardu na rozeznávání výnosů je v tomto dokumentu věnována pozornost popisu principů a tzv. pěti stupňovému modelu rozeznávání výnosů. Při aplikaci standardu je možné postupovat dvěma způsoby. Společnost si může zvolit aplikaci „smlouvu po smlouvě“ neboli contract by contract approach, kdy je separátně hodnocena každá jednotlivá uzavřená smlouva. Dopad standardu je pak aplikovaný jednotlivě na každou smlouvu zvlášť. Tento přístup má jednoznačnou výhodu v tom, že poskytuje přesné a nezkreslené informace. Zásadní nevýhoda je ale v tom, že při větším počtu uzavřených smluv vzniká neúměrně velká administrativní náročnost, což znemožňuje tento přístup aplikovat pro větší společnosti. Druhým možným přístupem je aplikovat standard podle portfolií tzv. portfolio approach, kdy se vezmou průměrné hodnoty platné pro dané portfolio a na ty se nový standard aplikuje. Tento přístup je výhodný pro větší společnosti, nevýhodou ale je, že vzniká určité, menší či větší zkreslení. Společnost T-Mobile si zvolila pro aplikaci standardu tzv. portfolio approach, s jedinou výjimkou. Pro business oblast ICT si zvolila přístup „smlouvu po smlouvě“. Tyto smlouvy jsou natolik specifické, že je možné, aby je společnost hodnotila separátně a při aplikování přístupu podle portfolií by vzniklo významné zkreslení. Data by už pak nemusela poskytovat relevantní informace.<sup>116</sup>

---

<sup>115</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

<sup>116</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

#### 4.2.2 Příprava a rozhodnutí o IT řešení

Na rozdíl od první fáze, která byla podporována zejména oddělením účetní metodiky a reportingu ve spolupráci s jednotlivými vlastníky business procesů, druhá fáze byla zaměřena zejména na přípravu IT řešení. V této části projektu bylo nejdůležitější zhodnotit zdroje, ze kterých je možné čerpat požadovaná data a zhodnotit jejich relevantnost. Celý proces druhé fáze probíhal v následujících krocích:

1. **Business requirements** – jedná se o detailní popis jednotlivých portfolií a rozdílových funkcí, které jsou aplikovatelné na dané portfolio, klíčových vlastností portfolií a zdrojů dat. Nejdůležitější činností této části je zhodnocení relevantnosti zdrojů a dat. Většinou se vycházelo z fakturačního systému, který obsahoval většinu potřebných dat. Na základě prací z první fáze bylo možné zhodnotit, které rozdílové funkce jsou uplatnitelné na jednotlivá portfolia. Ke zhodnocení vlivu jednotlivých rozdílových funkcí byla spočtena tzv. materialita. Jednalo-li se o nevýznamný vliv, bylo rozhodnuto, že na dané portfolio se rozdílová funkce nebude aplikovat. Jako příklad je možné uvést předplacené služby. Sleva, která je poskytována, je natolik nevýznamná, že její nerozeznání v průběhu průměrné trvání smlouvy nijak neovlivní pravdivý a věrný obraz finančních výkazů. Mezi nejdůležitější klíčové faktory, které mají vliv na správné nastavení rozdílových funkcí, patří:
  - a. Jednorázový poplatek
  - b. Transakční cena služby
  - c. Samostatná prodejní cena služby
  - d. Transakční cena zařízení
  - e. Samostatně prodejní cena zařízení
  - f. Alokační faktor – jedná se o faktor, pomocí kterého se alokuje vliv rozdílové funkce mezi jednotlivé součásti plnění. Tedy například alokace slevy na zařízení mezi službu a zařízení.
2. **Technická specifikace** – v rámci činností technické specifikace je nutné podstoupit několik kroků. Na jedné straně je nutné správně nadefinovat výstupy z lokálních systémů. Vzhledem k tomu, že společnost T-Mobile používá několik

fakturačních systémů, a to v důsledku několika proběhlých fúzí, kterými v minulosti prošla, bylo nutné definovat a přesně stanovit jednotný formát datových výstupů. Celkové IT řešení aplikace standardu IFRS 15 bylo vyvinuto na úrovni mateřské skupiny jako centrální řešení pro všechny jednotlivé lokální společnosti. Mezi lokálním výstupem a centrálním řešením existuje interface, pro který je důležité správné nastavení formátu dat na straně lokálního výstupu a na straně centrálního vstupu. V rámci centrálního řešení jsou spočteny všechny rozdílové funkce pro jednotlivá portfolia. Tato kalkulace se následně účtuje do lokálního účetního systému.<sup>117</sup>

### 4.2.3 IT realizace

Jak bylo zmíněno v odstavci výš, celé IT řešení je postavené na centrálním řešení, které bylo připravováno mateřskou společností Deutsche Telekom. Úkolem lokálních společností bylo definování správných zdrojových systémů a relevantních dat, ale taky výstavba řešení implementace na lokální straně. Nejdůležitějším úkolem lokálního řešení je synchronizace formátů dat, která budou vstupovat do centrálního řešení.

Činnost centrálního řešení spočívá v kalkulaci jednotlivých rozdílových funkcí, pro každou business oblast a pro každé portfolio. Vypočtené rozdílové funkce jsou následně zaúčtovány v lokálních účetních systémech v jednotlivých lokálních společnostech.

Důležitou součástí této fáze bylo testování správného nastavení. Testování probíhalo ve dvou krocích. Prvním krokem byly tzv. user acceptance test - UAT testy neboli **testy přijatelnosti uživatele**. V této fázi byl vyvinut katalog testů a každý vlastník procesu musel otestovat, jestli jsou použita správná a relevantní data, jestli zdroje, ze kterých jsou čerpány, poskytují korektní informace apod. Dalším nezbytným krokem je **vypořádání chyb**. Chyby zjištěné v procesu testování musely být opraveny, čímž se zajistila správnost dat.

Dokumentačním výstupem z této fáze jsou tzv. practical business applications. Jedná se o popis každé jednotlivé rozdílové funkce a to, jaký má vliv na jednotlivá portfolia, jaké klíčové faktory jsou pro ni podstatné apod. Důležitou částí jsou tzv. ICS kontroly. Jedná se

---

<sup>117</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

o kontrolní systém, který prochází všechny procesy ve společnosti a kontroluje jejich relevanci a správnost nastavení. Pro to, aby byly aplikované jednotlivé rozdílové funkce, musí být splněny určité předpoklady. Úkolem ICS kontrolního systému je ověřovat validnost těchto předpokladů v určitých časových intervalech. Pro většinu předpokladů platí jejich ověřování jednou ročně.<sup>118</sup>

Celý systém, jak zde byl popsán, prošel externím auditem.

### **4.3 Znázornění vlivu zavedení standardu IFRS 15 na konkrétních příkladech**

V této části práce bude věnována pozornost problematice vykazování výnosů, resp. porovnání ve vykazování dle původního standardu IAS 18 a nového standardu IFRS 15. K demonstrování vlivu, který má zavedení nového standardu IFRS 15 na vykazování výnosů bude použito několik příkladů. Pro prokázání komplexnosti, jakou nový standard zavádí, bude použit jeden příklad, který demonstruje i vliv na vykazování nákladů.

#### **4.3.1 Příklad 1 – Slevy na prodané zařízení**

Pro telekomunikační trh je charakteristické, že společnosti, které na něm působí, se snaží motivovat zákazníky k tomu, aby využívali jejich služby tím, že jim nabízí zařízení za zvýhodněné ceny. I společnost T-Mobile využívá tuto marketingovou politiku. Společnost uplatňuje několik možných úvazků při uzavření smlouvy. Úvazek je možný po dobu 12, 24 nebo 36 měsíců. Ze zkušeností ale 99% zákazníků volí možnost úvazku na 24 měsíců.<sup>119</sup> Zařízení, které je zákazníkovi prodáno, je prodáno za nižší cenu, než je jeho samostatně prodejní cena. V následující části bude pro lepší pochopení situace znázorněna na konkrétních výsledcích společnosti. Pro výpočty se bude vycházet ze zveřejněné účetní závěrky za rok 2016 a z předpokladu, že zveřejněné výsledky už obsahují všechny slevy, proto je bude nutné upravit do podoby, v jaké by byly vykázány, kdyby slevy nebyly uplatněny vůbec a všechny tržby by byly účtovány jenom za samostatně prodejní ceny, a to jak služeb, tak zařízení. Pro znázornění vlivu se bude vycházet ze zásady *ceteris paribus*.

---

<sup>118</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

<sup>119</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

Měnit se tedy bude v každém příkladu pouze jeden parametr. Na následujícím obrázku je výkaz o úplném výsledku hospodaření společnosti.

**T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S.**

**ROK KONCICI 31. PROSINCE 2016**

**VYKAZ UPLNEHO VYSLEDKU**

	<b>Poznámka</b>	<b>2016</b>	<b>2015</b>
Tržby	19	<b>26 227</b>	<b>26 841</b>
Ostatní provozní výnosy	20	1 188	1 055
Nakoupené zboží, materiál a telekomunikační služby	21	- 8 711	- 9 267
Osobní náklady	22	- 3 111	- 3 194
Odpisy	23	- 4 727	- 4 701
Ostatní provozní náklady	24	- 4 863	- 4 763
<b>Provozní výsledek</b>		<b>6 003</b>	<b>5 971</b>
Finanční výnosy	25	86	133
Finanční náklady	25	- 110	- 199
<b>Zisk před zdaněním</b>		<b>5 979</b>	<b>5 905</b>
Daň z příjmů	26	- 1 259	- 1 198
<b>Čistý zisk běžného období</b>		<b>4 720</b>	<b>4 707</b>
Ostatní úplný výsledek		0	0
<b>Úplný výsledek za období</b>		<b>4 720</b>	<b>4 707</b>

Obrázek 6: Výkaz o úplném výsledku hospodaření<sup>120</sup>

Kromě výkazu o úplném výsledku je nutné uvést rozklad tržeb do většího detailu. Opět se bude vycházet ze zveřejněné účetní závěrky společnosti, ve které je oddíl, kde je věnována pozornost jednotlivým kategoriím výnosů resp. tržeb. Tyto informace jsou uvedeny na následujícím obrázku:

<sup>120</sup> VČELSTVA ONLINE. *O projektu* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <http://www.vcelstva.czu.cz/o-projektu/>

## Tržby

Pro účely řízení Společnosti lze tržby rozdělit na následující kategorie, které lze specifikovat podle povahy produktu či předmětu podnikání a podle druhu produktů a služeb.

<b>Tržby podle činností mil. Kč</b>	<b>2016</b>	<b>2015</b>
Prodej zboží	2 135	2 366
Poskytování služeb mobilní telekomunikační sítě	17 849	17 872
Poskytování služeb pevné telekomunikační sítě	4 969	5 218
Poskytování IT služeb	1 274	1 385
<b>Tržby celkem</b>	<b>26 227</b>	<b>26 841</b>

Obrázek 7: Rozklad tržeb dle kategorií<sup>121</sup>

Dle interních informací společnosti, které poskytla pouze pro účely této práce je průměrná sleva aplikovaná na prodej zboží 39%. Je nutné poznamenat, že toto procentuální vyjádření zahrnuje zboží, které bylo prodáno jak s úvazkem, tak bez úvazku a napříč všechny business oblasti a portfolia. Jde ovšem o průměrnou slevu, proto zkreslení, které vznikne, by nemělo být významné.

Vykázaný výnos z prodeje zboží v roce 2016 byl ve výši 2 135 milionů. Při definování klíčových parametrů se tedy jedná o tzv. transakční cenu. Samostatně prodejní cena je tedy transakční cena navýšená o 39% slevu. Po zaokrouhlení to bude 3 500 milionů. Suma výnosů za poskytované služby je 24 092 milionů. Opět se jedná o klíčový parametr, a to „transakční cena“. Samostatně prodejní cena ale bude ve výši transakční ceny. Dle interních informací společnosti jsou slevy poskytované na služby v porovnání k celkovým výnosům z poskytování služeb minimální. Proto se pro účely této práce nebudou brát v úvahu. Samostatně prodejní cena bude tedy ve stejné výši, jako transakční cena.

## VYKAZOVÁNÍ VÝNOSŮ DLE IAS 18

Pro vykazování výnosů dle standardu IAS 18 musí být splněno několik podmínek:

- Společnost přenesla podstatná rizika
- Společnost si nezachovává manažerskou kontrolu, není nijak angažována a ani neovládá prodané zboží či služby

<sup>121</sup> VČELSTVA ONLINE. *O projektu* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <http://www.vcelstva.czu.cz/o-projektu/>



- Je možné spolehlivě určit výši tržeb
- Ekonomické užitky, které se vztahují k prodeji, budou plynout do společnosti, která zboží koupila
- Náklady vztahující se k dané transakci, jsou spolehlivé<sup>122</sup>

V případě prodeje zboží v souvislosti s poskytováním mobilních telekomunikačních služeb nijak časově nerozlišuje. Tržby z prodeje jsou vykázány v čase, kdy k prodeji došlo a v hodnotě transakční ceny. Do konce roku 2017 společnost aplikovala podmínky standardu IAS 18. Proto i zveřejněné výsledky odpovídají tomuto standardu – viz obrázek č. 6.

## VYKAZOVÁNÍ VÝNOSŮ DLE IFRS 15

Jako metodicky postup pro uznávání výnosů dle nového standardu bude použit postup popsáný v teoretických východiscích, který byl popsán v kapitole 3.6. Byl zde popsán nový pěti stupňový model:

- 1. Identifikace smluv se zákazníkem:** Jak již bylo zmíněno dříve, pro telekomunikační trh je charakteristický dotovaný prodej zboží, v případě, že zákazník uzavře smlouvu s určitým závazkem. Společnost má možnost při aplikaci standardu zvolit jeden ze dvou přístupů, a to, buď bude identifikovat každou smlouvu a o každé bude jednotlivě rozhodovat o tom, jak bude rozeznána a účetně zachycena. Druhou možností je tzv. přístup dle portfolii. Společnost T-Mobile pro většinu výnosů zvolila právě tento přístup. Smlouvy, které jsou uzavřené v podobném čase na podobná plnění, jsou agregovány a na agregované smlouvy jsou aplikována nová pravidla.
- 2. Identifikace plnění plynoucích ze smlouvy:** Smlouva uzavřená na poskytování telekomunikačních služeb spolu s dotovaným zařízením a závazkem na určitou dobu přináší zákazníkovi užitek společně a na sobě závisle. Dotace na zařízení je poskytnuta právě proto, že zákazník uzavřel smlouvu dle tohoto modelu a jinak by poskytnuta nebyla. Proto je nutné tuto slevu správně alokovat na jednotlivé součásti smlouvy a rozeznat ji postupně po dobu jejího trvání.

---

<sup>122</sup> ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 18 Výnosy* [online]. [cit. 2017-02-09]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/vynosy-revenue-13-h.html>

- 3. Určení ceny transakce:** Vychází se z předpokladu, že zákazník bude používat službu 24 měsíců, což je nejčastější délka úvazku, kterou si zákazníci volí. Z finančních výkazů je známé, že roční výnos z prodeje služeb je 24 092 milionů korun. Celková cena transakce za 2 roky bude tedy  $2 \times 24\,092 = 48\,184$  milionů korun. Transakční cena z prodeje zboží je 2 135 milionů korun. Celková cena transakce je tedy 50 319 milionů korun.
- 4. Alokace ceny transakce:** Protože sleva, kterou zákazník obdrží, mu je přiznána pouze proto, že se uvázal na dobu, kdy bude službu užívat a za ní platit, se alokuje mezi službu a zboží. Slevu, která připadá na službu, je nutné rozeznat po dobu délky smlouvy, tedy 2 roky. Alokace celkové transakční ceny na jednotlivá plnění a po délku trvání smlouvy je znázorněná v následujících tabulkách:

V milionech korun	Transakční cena				Samostatně prodejní cena		Alokační faktor	Relativní samostatně	
	Jednorázová platba za zboží	rok 2016	délka smlouvy (roky)	celkem	ročně	celkem		ročně	celkem
Tržby za služby		24 092	2	48 184	24 092	48 184	0,97	23 456	46 911
Zboží	2 135	0		2 135		3 500	0,97		3 408
<b>Celkem</b>	-	-		<b>50 319</b>	-	<b>51 684</b>	-	-	<b>50 319</b>

Tabulka 1: Alokace transakčních cena a slevy na jednotlivá plnění<sup>123</sup>

V tabulce je vypočten tzv. alokační koeficient. Podle tohoto koeficientu je možné alokovat slevu na jednotlivá plnění. Podle tabulky je možné zhodnotit, že sleva, která byla podle standardu IAS 18 uplatněna převážně na prodej zboží je nyní z největší části alokována právě naopak, a to na tržby za prodej služeb.

<sup>123</sup> Zdroj: vlastní zpracování

**5. Vykázání výnosů:** Na základě vypočtené tabulky z kroku čtyři je možné sestavit vykázání výnosu dle nového standardu. Fakturace plnění ovšem probíhá tak, jak je vykázána transakční cena. Průběh fakturace je znázorněn v následující tabulce.

		V milionech korun		2016	2017	Celkem
Zboží	Pokladna/Pohledávky	Má dáti		2 135		2 135
	Tržby z prodeje zboží	Dal		-2 135		-2 135
Služby	Pokladna/Pohledávky	Má dáti		24 092	24 092	48 184
	Tržby za služby	Dal		-24 092	-24 092	-48 184
Celkem	Celkem pokladna/pohledávky			2 135 24 092	24 092	50 319
	Kumulovaně pokladna resp. pohledávky			2 135 26 227	50 319	

Tabulka 2: Znázornění průběhu fakturace<sup>124</sup>

V tabulce je znázorněn průběh fakturace. Ta probíhá na základě reálně uskutečněných transakcí a liší se od toho, jak jsou vykázány výnosy. Vykázání výnosů je znázorněno v následující tabulce:

		V milionech korun		2016	2017	Celkem
Výkaz o úplném výsledku	Tržby z prodeje zboží			3 408		3 408
	Tržby z prodeje služeb			23 456	23 456	46 911
	Tržby celkem			3 408 23 456	23 456	50 319
	Kumulované tržby			3 408 26 863	50 319	
Rozvaha	Aktivum související se smlouvou			1 273 -636	-636	0
	Kumulované aktivum související se smlouvou			1 273 636	0	
	Pasivum související se smlouvou			0 0	0	0
	Kumulované pasivum související se smlouvou			0 0	0	

Tabulka 3: Vykázání výnosů<sup>125</sup>

Jak vyplývá z tabulky č. 3, celková suma vykázaných výnosů za 2 roky odpovídá sumě fakturované za stejné období – viz tabulka č. 2. Dojde ovšem k časovému posunu vykázání slevy, a proto v prvním roce trvání smlouvy výnosy vzrostou a v druhém roce výnosy poklesnou, i když v celkové hodnotě se nemění. Při zachování podmínky ceteris paribus není brán zřetel na výnosy, které vzniknou v roce 2017. Pro účely této práce je

<sup>124</sup> Zdroj: vlastní zpracování

<sup>125</sup> Zdroj: vlastní zpracování

podstatný vliv, který bude mít zavedení standardu v prvním roce vykazování. V dalších letech je vliv zavedení standardu závislý na více faktorech, a to jak na výši poskytované slevy, tak na výši tržeb za zboží a služby a jejich další vývoj.

#### **4.3.2 Příklad 2 – náklady na získání zakázky**

To, že zavedení standardu IFRS 15 má na společnost výrazný dopad, bude demonstrováno i na následujícím příkladu. Ve standardu není věnována pozornost jenom vykazování výnosů. Část je věnována i vykazování nákladů. Jde o náklady, které přímo souvisejí s dosažením tržeb.

V telekomunikační činnosti se jedná zejména o náklady na provize dealerům. Společnost T-Mobile používá síť dealerů, kteří jsou oprávněni jejím jménem uzavírat smlouvy na poskytování služeb. Za uzavření smlouvy, dostane dealer sjednanou odměnu. Odměna je závislá na provizním systému. V tomto systému jsou stanoveny přesně definované podmínky, za jakých dealerovi náleží provize za získání nebo udržení zákazníka, resp. za uzavření smlouvy. Systém je nastavený tak, že odměna je dealerovi přiznaná z části při uzavření smlouvy, další část se vyplácí po určité době trvání smlouvy. Pro účely této práce bude brán v úvahu předpoklad, že provize dealerovi je vyplacena jednorázově. Tento předpoklad je možné opřít o fakt, že procento předčasně ukončených smluv je velmi nízké. Společnost ovšem nesouhlasila se zveřejněním procentuálního množství předčasně ukončených smluv.

Na následujícím obrázku je uveden rozklad ostatních provozních nákladů:

### Ostatní provozní náklady

mil. Kč	2016	2015
Náklady na externí marketingové služby	664	604
Provize obchodním partnerům	738	723
Čistá ztráta ze snížení hodnoty pohledávek a odpisy pohledávek	239	148
Nájemné a operativní leasing	1 134	1 115
Přefakturační služby sdílených v rámci skupiny DTAG	375	336
Opravy a údržba (kromě telekomunikační sítě)	644	713
Licenční poplatky	370	370
Ostatní provozní náklady související se zaměstnanci	182	161
Právní, konzultační a auditorské poplatky	189	112
Kancelářské dodávky, poštovné, bankovní poplatky	30	192
Spotřeba elektrické energie, vody a plynu, úklid, ostraha	109	119
Ostatní	189	170
<b>Celkem</b>	<b>4 863</b>	<b>4 763</b>

Obrázek 8: Ostatní provozní náklady<sup>126</sup>

Ze zveřejněné účetní závěrky vyplývá, že společnost vyplatila provize obchodním partnerům ve výši 738 milionů korun. Pro tuto práci bude použit předpoklad, že celá tato suma byla vyplacena dealerům jako odměna za uzavření smluv se zákazníkem a pro zjednodušení bude výpočet vycházet z předpokladu, že celá suma provizí bude vyplacena právě v průběhu dvou účetních období. Tato situace v praxi sice nenastává, ve skutečnosti by museli být brány v potaz i smlouvy, které mají v daném roce dobůh z minulosti. Proto zjednodušení, které bude použito, nezpůsobuje materiální zkreslení.

V následující tabulce jsou uvedeny základní parametry, které budou brány v úvahu:

	Transakční cena			Samostatně prodejní cena		Výnosy	
	Platba za období	Počet období	Celkem	Za období	Celkem	Za období	Celkem
Smlouva na poskytování služeb	24 092	2	48 184	24 092	48 184	24 092	48 184
<b>Total</b>	<b>24 092</b>	<b>-</b>	<b>48 184</b>	<b>-</b>	<b>48 184</b>	<b>-</b>	<b>48 184</b>

Tabulka 4: Základní parametry příkladu - výnosy<sup>127</sup>

<sup>126</sup> T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. Výroční zpráva [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.t-mobile.cz/vyrocní-zprava>

<sup>127</sup> Zdroj: vlastní zpracování

	Provize dealerům			Náklady	
	Jednorázová platba	Měsíční platba	Celkem	Za období	Celkem
Provize dealerům	738	-	738		
Celkem provize za obstarání smlouvy	738	-	738	369	738

Tabulka 5: Provize dealerům<sup>128</sup>

V tabulce 4 a 5 jsou uvedeny základní parametry tohoto modelu. Již v prvním příkladu bylo uvedeno, že výnosy za služby jsou v sumě 24 092 milionů korun. Náklady na uzavření smluv jsou v sumě 738 milionů korun. Základním principem, který zavádí standard IFRS 15 je, že náklady, které je nutné vynaložit na dosažení výnosů, je nutné časově rozlišit, a to po dobu trvání smlouvy. V další tabulce bude znázorněn průběh fakturace:

Období		2016	2017	Celkem	
Provize	Provize - náklad	Má dáti	738		738
	Provize - závazek	Dal	-738		0
Služby	Pokladna/pohledávky	Má dáti	24 092	24 092	48 184
	Tržby z prodeje služeb	Dal	-24 092	-24 092	48 184

Tabulka 6: Průběh fakturace<sup>129</sup>

Fakturace bude probíhat tak, jak je znázorněno v tabulce 6. Tedy v prvním roce trvání smlouvy bude vyfakturována provize dodavatelem a zároveň proběhne fakturace za poskytnuté služby. V následující tabulce bude uveden princip účtování:

<sup>128</sup> Zdroj: vlastní zpracování

<sup>129</sup> Zdroj: vlastní zpracování

		Období	2016	2017	total
Výkaz o úplném výsledku	Tržby za zboží		0		0
	Tržby za služby		24 092	24 092	48 184
	Celkové tržby		0 24 092	24 092	48 184
	Kumulované tržby		0 24 092	48 184	0
	Provize obchodním prtnerům		0 369	369	738
	Kumulované náklady na provize		0 369	738	0
Rozvaha	Aktivum související se smlouvou		738 -369	-369	0
	Kumulované aktivum související se smlouvou		738 369	0	0
	Pasivum související se smlouvou		0 0	0	0
	Kumulované pasivum související se smlouvou		0 0	0	0

Tabulka 7: Účtování provize dealerům<sup>130</sup>

V tabulce 7 je prezentován postup účtování nákladů na provize dealerům. V tomto případě vzniká tzv. aktivum související se smlouvou. Pomocí této kategorie je možné časově rozlišit náklady, připadající na dosažení výnosů. Ve výpočtu nejsou brány v úvahu výnosy za prodej zboží. Tyto výnosy nejsou pro výpočet relevantní, proto nebyly brány v potaz. Při zachování podmínky ceteris paribus jsou i výnosy z prodeje služeb prezentovány bez ohledu na předchozí příklad.

Z uvedené tabulky vyplývá, že náklady, které souvisí s dosažením tržeb z prodeje služeb, jsou časově rozlišené po dobu trvání smlouvy. Je možné vycházet z již dříve uvedených podmínek. Největší počet zákazníků volí dobu úvazku dva roky, a proto i náklady na dosažení výnosů jsou časově rozlišeny po tuto dobu.

Tato skutečnost vede k tomu, že v prvním roce po zavedení standardu dojde ke snížení nákladů, které se časově rozliší do dvou let. V dalších letech je výše dopadu závislá na výši provizí dealerům a taky na době úvazku. V této části je možné poznamenat, že ve standardu je brána v úvahu i skutečná doba trvání smlouvy. Tento aspekt ovšem pro zjednodušení nebyl pro tuto práci brán v potaz.

V běžné praxi se délka kontraktu předpokládá na základě minulých, tedy historických zkušeností. I v průběhu projektu zavádění standardu IFRS 15 ve společnosti T-Mobile byla tato skutečnost brána v potaz a pro každou business oblast a každé portfolio byla spočtena průměrná doba trvání smlouvy. Společnost umožňuje tzv. předčasné prodloužení smlouvy. Proto nastává skutečnost, kdy průměrná délka trvání smlouvy je kratší než dva roky. Skutečná délka trvání smlouvy se liší v závislosti od business oblasti

<sup>130</sup> Zdroj: vlastní zpracování

a portfolia, protože ne pro každé portfolio a business oblast je umožněné předčasné prodloužení smlouvy. Většinou se tato možnost týká oblasti mobilních služeb a rezidenčních zákazníků.<sup>131</sup>

---

<sup>131</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.



## 4.4 Znázornění vlivu zavedení standardu IFRS 16 ve společnosti

Leasing patří mezi důležité způsoby financování. Odhaduje se, že společnosti, které sestavují své výkazy v souladu s IFRS nebo s US GAAP, mají celkem 3,3 trilionů amerických dolarů závazků z nějaké formy leasingu. Více než 85% těchto závazků ale není prezentováno v rozvaze společností.<sup>132</sup>

Proto je pro společnosti náročné:

- Mít přesný přehled o závazcích za pronajatý majetek
- Mít možnost porovnání společností, které si majetek pronajímají
- Odhadnout sumu budoucích závazků

Zavedení nového standardu IFRS 16 má taky významný dopad na společnost T-Mobile, a to zejména na prezentaci provozního a finančního výsledku. V závislosti na zavedeném obchodním modelu, nová ustanovení upravují především následující oblasti:

- Tam, kde dřív byla povinnost zveřejňovat platby za operativní leasing v příloze účetní závěrky, nyní budou vyplývající práva a závazky ve výkazu finanční pozice vykazovány jako práva užívat identifikovaný majetek a závazek z leasingu.
- Společnost očekává po prvotní aplikaci standardu výrazný nárůst celkových aktiv z důvodu nárůstu závazků z leasingu v přibližně stejné míře jako nárůstu dlouhodobých aktiv z titulu kapitalizace práva užívání majetku ve výkazu finanční pozice. Nárůst závazků z leasingu povede k odpovídajícímu nárůstu čistého zadlužení.<sup>133</sup>
- Do budoucna se budou ve výkazu zisku a ztrát odpisy a úrokové náklady vykazovat namísto leasingových nákladů. To povede k výraznému zlepšení ukazatele EBITDA a podobnému nárůstu čistých peněžních toků z provozní činnosti vykazovaných ve výkazu peněžních toků.

---

<sup>132</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

<sup>133</sup> T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. *Výroční zpráva* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.t-mobile.cz/vyrocní-zpravy>

	IAS 17		IFRS 16
	Finanční leasing	Operativní leasing	Všechny nájemné smlouvy
<b>Výnosy</b>	Bez změny	Bez změny	Bez změny
<b>Operativní náklady (bez odpisů a amortizace)</b>	----	Jednotlivé provozní náklady	
<b>EBITDA</b>	----		Nárůst zisku před úroky, zdaněním a odpisy
<b>Odpisy a amortizace</b>	Odpisy	----	Odpisy
<b>Operativní zisk (EBIT)</b>			Nárůst operativního zisku
<b>Finanční náklady</b>	Úrok	----	Úrok
<b>Zisk před zdaněním</b>			Neutrální vliv

Tabulka 8: Přehled vlivů nového standardu IFRS 16<sup>134</sup>

V tabulce 8 je znázorněn přehled změn, které vyplývají z nového standardu IFRS 16. Nejpodstatnější vliv je v nárůstu zisku před úroky, zdaněním a odpisy – EBITDA. Tento ukazatel je pro společnost důležitý. Je klíčovým ukazatelem pro hodnocení úspěšnosti společnosti.

Název EBITDA je odvozen z anglické definice, která tento ukazatel charakterizuje jako „*earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*“, tedy výnosy před úroky, daněmi, odpisy a amortizací. Tento ukazatel je velice oblíbený a je velmi rozšířený na mezinárodní úrovni. Pro mezinárodní srovnání je velice vhodný, jelikož vylučuje daňové a úrokové zatížení a zároveň zohledňuje hlavní nepeněžní náklad, a to odpisy. Tento ukazatel je pro hodnocení společnosti přesnější než výsledek hospodaření.<sup>135</sup>

<sup>134</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

<sup>135</sup> ALTAXO. *Ukazatel EBITDA - indikátor provozní výkonnosti společnosti* [online]. [cit. 2018-02-15]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/prakticke-rady/ukazatel-ebitda-indikator-provozni-vykonnosti-spolecnosti>

#### 4.4.1 Současné vykazování finančního a operativního leasingu ve společnosti v souladu se standardem IAS 17

V této kapitole bude věnována pozornost vykazování finančního a operativního pronájmu dle standardu, který je platný v současnosti.

#### FINANČNÍ PRONÁJEM

Společnost T-Mobile považuje za **finanční leasing** pronajatý hmotný majetek, u kterého byly na společnost převedeny všechny podstatné výhody a rizika obvykle spojená s vlastnictvím. Majetek pořízený formou finančního pronájmu je aktivován v reálné hodnotě nebo v odhadované čisté současné hodnotě minimálních leasingových splátek, je-li tato hodnota nižší. Odpovídající krátkodobé a dlouhodobé leasingové splátky očištěné o finanční náklady jsou vykázány jako ostatní krátkodobé a dlouhodobé finanční závazky. Finanční náklady jsou po dobu trvání finančního pronájmu účtovány do zisku nebo ztráty s využitím metody efektivní úrokové sazby.<sup>136</sup>

Pronajímáný majetek, u kterého všechny podstatné výhody a rizika spojená s vlastnictvím přešla ze společnosti na nájemce, je klasifikován jako finanční pronájem. Odpovídající krátkodobé a dlouhodobé leasingové splátky očištěné o finanční náklady jsou vykázány jako ostatní krátkodobá a dlouhodobá finanční aktiva.<sup>137</sup>

Společnost uzavřela smlouvy o finančním pronájmu zejména o pronájmu optických vláken. Optická vlákna jsou převzata společností v okamžiku, kdy jsou připravena k užívání. Majetek na finanční pronájem je vykázán jako součást vlastního zařízení a je odpisován po dobu předpokládaného používání, tj. většinou po dobu 20 let. Jejich celková účetní hodnota k 31. prosinci 2016 činila 2 382 mil. Kč (k 31. prosinci 2015: 2 119 mil. Kč).

Dále Společnost v roce 2013 zaplatila zálohu na finanční pronájem optických vláken v částce 643 mil. korun k 31. prosinci 2016, bylo převzato 779 optických vláken

---

<sup>136</sup> T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. *Výroční zprávy* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.t-mobile.cz/vyrocní-zpravy>

<sup>137</sup> T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. *Výroční zprávy* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.t-mobile.cz/vyrocní-zpravy>

(v hodnotě 1 218 mil. korun), (k 31. prosinci 2015: 323 optických vláken v hodnotě 886 mil. Kč) z plánovaných 800, ke kterým se uvedená záloha vztahuje.

Minimální leasingové splátky z titulu budoucích plateb souvisejících s uzavřenými smlouvami o finančním pronájmu, budoucí úroky z uzavřených leasingových smluv a současná hodnota závazků z finančního pronájmu k 31. prosinci 2016 a k 31. prosinci 2015 jsou následující:

<b>mil. Kč</b>	<b>31. 12. 2016</b>	<b>31. 12. 2015</b>
Do 1 měsíce	21	20
1 – 3 měsíce	62	39
3 – 12 měsíců	167	177
Do 1 roku	250	236
1 až 5 let	458	448
Po 5 a více letech	1 099	1 088
<b>Celkem minimální leasingové splátky</b>	<b>1 807</b>	<b>1 772</b>
Do 1 roku	- 49	- 50
1 až 5 let	- 221	- 226
Po 5 a více letech	- 279	- 315
<b>Budoucí úrokové náklady z finančních pronájmů</b>	<b>- 549</b>	<b>- 591</b>
Do 1 roku	201	184
1 až 5 let	237	222
Po 5 a více letech	820	773
<b>Současná hodnota závazků z finančního pronájmu</b>	<b>1 258</b>	<b>1 179</b>

Tabulka 9: Majetek pronajaty na finanční leasing<sup>138</sup>

V tabulce 9 jsou zobrazeny všechny náležitosti majetku, pronajatého na finanční leasing, a to, jak minimální leasingové splátky, tak budoucí úrokové náklady a je vypočtena současná hodnota závazků z finančního leasingu.

<sup>138</sup> T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. Výroční zprávy [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.t-mobile.cz/vyrocní-zpravy>

## OPERATIVNÍ PRONÁJEM

O úhradách operativních nájmu je v průběhu doby trvání nájmu účtováno rovnoměrně do zisku nebo ztráty běžného období. Budoucí minimální závazky z nevypověditelných splátek operativních pronájmů mikrovlnných spojů, optických kabelů, komunikačních základnových stanic, ostatních budov a kancelářských prostor jsou následující:

<b>mil. Kč</b>	<b>31. 12. 2016</b>	<b>31. 12. 2015</b>
Do 1 roku	816	762
1 - 3 roky	680	667
3 - 5 let	544	532
Nad 5 let	496	751
<b>Celkem</b>	<b>2 536</b>	<b>2 712</b>

Tabulka 10: Přehled minimálních nevypověditelných závazků operativního pronájmu<sup>139</sup>

V tabulce 10 je uveden přehled minimálních nevypověditelných závazků z operativního pronájmu. Největší část z tohoto pronájmu tvoří budova, která je sídlem společnosti, další částí jsou kancelářské prostory a obchodní prostory jednotlivých poboček. Dále má společnost v operativním pronájmu metalické nebo optické vedení. Poslední kategorií jsou tzv. „sites“. Tímto termínem společnost označuje pronajaté prostory, kde je umístěná technologie, která slouží zejména k provozu mobilních telekomunikačních služeb.

### 4.4.2 Porovnání vykazování leasingové smlouvy dle IAS 17 a IFRS 16

V následující podkapitole bude znázorněn vliv zavedení nového standardu na konkrétní leasingové smlouvě.

Společnost má v nájmu několik budov. V roce 1995 uzavřela nájemní smlouvu s fyzickou osobou. Tato smlouva byla uzavřena na pronájem budovy. Roční nájem je v hodnotě 1,4 milionu korun. Smlouva byla uzavřena na dobu 45 let do roku 2040.

<sup>139</sup> T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. *Výroční zpráva* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.t-mobile.cz/vyrocní-zpravy>.

Specifikem této smlouvy je, že výpovědní lhůta, která je dle smlouvy přípustná, je shodná s délkou nájemní smlouvy. Minimální neodvolatelný závazek je tedy v hodnotě nájemného, po celou dobu, která zbývá do konce nájemné smlouvy. Na začátku smluvního vztahu byl tento závazek ve výši 63 milionů korun.<sup>140</sup>

---

<sup>140</sup> Interní materiály společnosti T-Mobile Czech Republic a.s.

Dle standardu IAS 17 byla nájemní smlouva rozeznána jako operativní pronájem, a to proto, že smlouva nespĺňuje všechna kritéria, aby byla rozeznána jako finanční pronájem:

- Po ukončení nájemní smlouvy aktivum **nepřejde** do vlastnictví nájemce
- Nájemci ze smlouvy **nevyplývá** právo odkoupit aktivum za cenu nižší než je jeho cena ve fair value ke konci nájemního vztahu
- Doba nájmu je sice dlouhá, **nepokřývá** ovšem podstatnou dobu životnosti aktiva
- Na počátku nájmu **není** současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná hodnotě aktiva

Toto zhodnocení bylo provedeno na základě prostudování konkrétní smlouvy. Po prostudování smlouvy bylo možné zhodnotit, že nespĺňuje ani jedno kritérium proto, aby byla uznána a vykázána jako finanční leasing. Ve smlouvě je jasně specifikováno, že po skončení doby nájmu bude vlastníkem budovy její současný majitel, kterým je fyzická osoba. Po skončení nájemní smlouvy nájemci nevyplývá žádná možnost odkupu budovy do vlastnictví. Vzhledem k tomu, že se jedná o budovu, která se nachází v centru Prahy a porovnáním s jinými budovami v okolí je možné konstatovat, že její využití bude možné i po skončení nájemní smlouvy, a to po relativně dlouhou dobu. Vzhledem k tomu, že budova se nachází v Praze, pouhým porovnáním realitního trhu a jiných obdobných nemovitostí je možné konstatovat, že ani celá současná hodnota nájemní smlouvy nepokřývá hodnotu pronajatého aktiva.<sup>141</sup>

Společnost proto tuto nájemní smlouvu vede jako operativní pronájem. Splátka nájemného je placena čtvrtletně, a to ve výši 350 tisíc korun, tedy 1,4 milionu korun ročně. Dle současně platného standardu IAS 17 rozeznává společnost náklady na nájem jako provozní náklady. Tyto náklady ovlivňují ukazatel EBITDA.

---

<sup>141</sup> SREALITY.CZ. *Prodej rodinného domu* [online]. [cit. 2018-02-17]. Dostupné z: <https://www.sreality.cz/detail/prodej/dum/rodinny/praha-dejvice-vostrovska/1246368092#img=0&fullscreen=false>

Na následujícím obrázku je znázorněné účetní řešení, které odpovídá v současnosti platnému standardu IAS 17:

MD	Nájemné	D	MD	Dodavatel	D
350 000					350 000
350 000					350 000
350 000					350 000
350 000					350 000
Celkem	1 400 000			Celkem	1 400 000

Obrázek 9: Současné řešení operativního nájmu budovy<sup>142</sup>

Na obrázku 9 je zachyceno účtování nákladů na pronájem budovy. Roční nájem budovy je vykázán jako provozní náklad. Od roku 1995 společnost tedy kumulativně vykázala 29,4 milionů korun jako provozní náklad na pronájem budovy. K 31. 12. 2016 je zbývající minimální neodvolatelný závazek v hodně 33,6 milionů korun. Protože v této práci jsou k simulaci vlivu nového standardu IFRS 16 data společnosti z roku 2016, bude i na této konkrétní smlouvě vliv znázorněn na datech, relevantních k tomuto datu.

Pro potřeby této práce bylo nutné stanovit úrokovou míru, která bude použita pro diskontování současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Jako příklad pro tvorbu úrokové míry byl použit obdobný postup, jaký společnost používá při uzavírání leasingových smluv. Úroková míra, použitá pro diskontování je složena ze dvou složek. První je tvořena mírou inflace, která činí 2,2%<sup>143</sup> a druhou, která vychází ze sazby PRIBOR, která činí 1,11%.<sup>144</sup> Celkově tak bude jako diskontní sazba použita úroková míra ve výši 3,21% p. a.

Závazky do 1 roku diskontovány nejsou. Závazek od druhého a dalších let je diskontován následujícím způsobem:  $SHMLP = 1\,400\,000 / (1 + 0,0321)^2 = 1\,314\,269,65$  korun.

<sup>142</sup> Zdroj: vlastní zpracování

<sup>143</sup> ČNB. *Inflace* [online]. [cit. 2018-02-17]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/index.html>

<sup>144</sup> ČNB. *Fixing úrokových sazeb na mezibankovním trhu depozit - PRIBOR* [online]. [cit. 2018-02-15]. Dostupné z: [https://www.cnb.cz/cs/financni\\_trhy/penezni\\_trh/pribor/denni.jsp](https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/penezni_trh/pribor/denni.jsp)



V následující tabulce je proveden výpočet vlivu zavedení standardu IFRS 16:

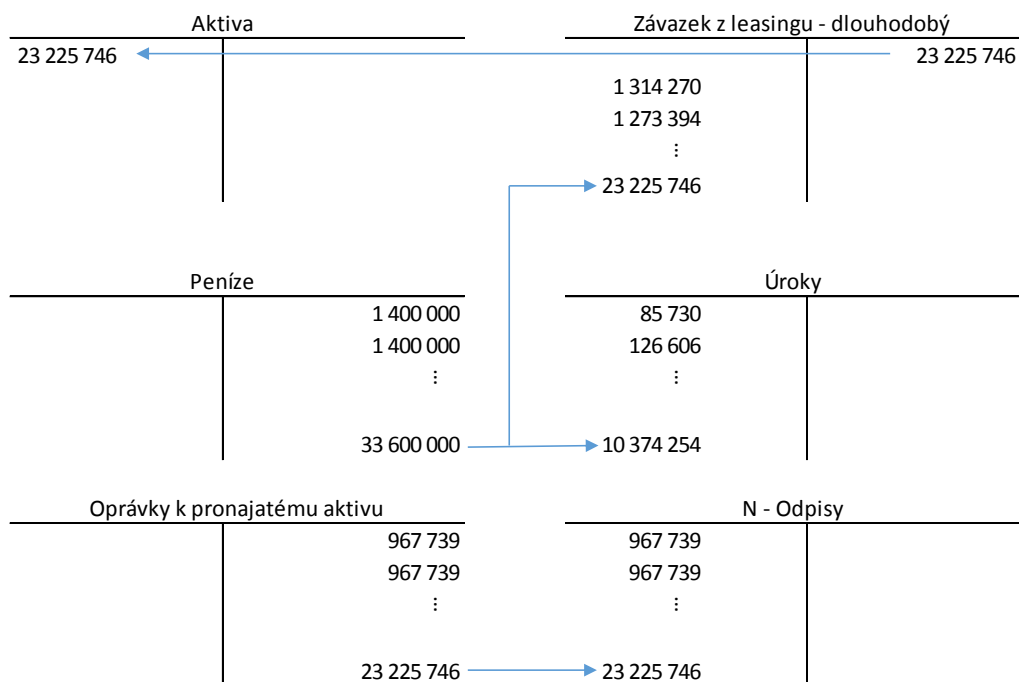
Rok	Minimální neodvolatelný závazek	Současná hodnota minimálních leasingových plateb	Úrokový náklad
2017	1 400 000,00	1 400 000,00	0,00
<b>Do 1 Roku</b>	<b>1 400 000,00</b>	<b>1 400 000,00</b>	<b>0,00</b>
2018	1 400 000,00	1 314 269,65	-85 730,35
2019	1 400 000,00	1 273 393,71	-126 606,29
2020	1 400 000,00	1 233 789,08	-166 210,92
2021	1 400 000,00	1 195 416,22	-204 583,78
<b>Do 5ti let</b>	<b>5 600 000,00</b>	<b>5 016 868,67</b>	<b>-583 131,33</b>
2022	1 400 000,00	1 158 236,82	-241 763,18
2023	1 400 000,00	1 122 213,76	-277 786,24
2024	1 400 000,00	1 087 311,07	-312 688,93
2025	1 400 000,00	1 053 493,92	-346 506,08
2026	1 400 000,00	1 020 728,53	-379 271,47
2027	1 400 000,00	988 982,20	-411 017,80
2028	1 400 000,00	958 223,24	-441 776,76
2029	1 400 000,00	928 420,93	-471 579,07
2030	1 400 000,00	899 545,52	-500 454,48
2031	1 400 000,00	871 568,18	-528 431,82
2032	1 400 000,00	844 460,98	-555 539,02
2033	1 400 000,00	818 196,86	-581 803,14
2034	1 400 000,00	792 749,60	-607 250,40
2035	1 400 000,00	768 093,79	-631 906,21
2036	1 400 000,00	744 204,81	-655 795,19
2037	1 400 000,00	721 058,83	-678 941,17
2038	1 400 000,00	698 632,71	-701 367,29
2039	1 400 000,00	676 904,09	-723 095,91
2040	1 400 000,00	655 851,27	-744 148,73
<b>Nad 5 let</b>	<b>26 600 000,00</b>	<b>16 808 877,11</b>	<b>-9 791 122,89</b>
<b>Celkem</b>	<b>33 600 000,00</b>	<b>23 225 745,79</b>	<b>-10 374 254,21</b>

Tabulka 11: Výpočet vlivu zavedení standardu IFRS 16<sup>145</sup>

V tabulce 11 je proveden výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb a taky úrokový náklad. Podle řešení, které je stanoveno ve standardu IFRS 16, bude hodnota současných minimálních leasingových plateb uvedena jako pořizovací cena

<sup>145</sup> Zdroj: vlastní zpracování

aktiva. Tato pořizovací cena se bude po dobu nájemní smlouvy aktiva odepisovat. Roční odpis je spočten lineárně, po dobu trvání nájemní smlouvy. Do konce nájemní smlouvy zůstává 24 let, roční odpis bude činit 967 739 korun a výpočet je proveden následovně  $23\,225\,746 / 24 = 967\,739$ .



Obrázek 10: Schéma účtování dle standardu IFRS 16<sup>146</sup>

Na obrázku 10 je prezentováno schéma účtování v souladu s novým standardem IFRS 16. Změna systému účtování způsobí, že je nutné zařadit pronajatou budovu jako aktivum. Navedení budovy jako aktiva se uskuteční ve výši současné hodnoty minimálních leasingových plateb, což bylo vypočteno v tabulce 11, a to v hodnotě 23 225 746 korun. Souvztažný účet k této operaci je účet dlouhodobého závazku z leasingu. Postupně se každý rok ze závazku odúčtuje současná hodnota minimální leasingové platby, tak jak bylo vypočteno v tabulce 11. Zbytek platby je účtován jako úrokový náklad. Zároveň je nutné navedené aktivum odepisovat. Jak již bylo zmíněno, roční odpis bude činit 967 739 korun. Oprávky, tedy suma odpisů za 24 let, tedy na konci nájemního vztahu bude činit

<sup>146</sup> Zdroj: vlastní zpracování

23 225 746 korun, což je hodnota navedeného aktiva. V posledním kroku na konci nájemního vztahu dojde k vyřazení aktiva souvztažně k oprávkám k pronajatému aktivu.

Ze schématu účtování taky vyplývá nejdůležitější vliv nového standardu a to, že náklad na pronajaté aktivum je překlasifikován, netvoří již provozní náklad, ale z části odpis a z druhé části úrokový náklad. Ani jedna kategorie není součástí ukazatele EBITDA, proto dojde k navýšení tohoto ukazatele.

#### **4.4.3 Vliv zavedení standardu IFRS 16 v dané společnosti**

Pro zhodnocení budoucího vlivu, který bude mít zavedení nového standardu IFRS 16 na výsledek hospodaření sledované společnosti, je nutné diskontovat zůstatky minimálních nevypověditelných závazků z operativního leasingu na současnou hodnotu. Společnost zvolila přístup, kdy k 1. 1. 2019 změní způsob účtování smluv z operativního pronájmu, a to tím způsobem, že zůstatkovou hodnotu operativního nájmu bude účtovat dle pravidel nového standardu. Bude tedy nutné zůstatkovou hodnotu závazků diskontovat na současnou hodnotu. Tím bude možné rozdělit část, která bude účtována jako odpis a část, která představuje finanční náklad, tedy úrok.

Pro simulaci postupu a vyčíslení vlivu, se pro účely této práce bude vycházet ze zveřejněných výsledků společnosti T-Mobile za rok 2016 a na nich bude spočten vliv. Úroková míra, použitá pro diskontování je složená ze dvou složek. První je tvořena mírou inflace, která činí 2,2%<sup>147</sup> a druhou, která vychází ze sazby PRIBOR, která činí 1,11%.<sup>148</sup> Celkově tak bude jako diskontní sazba použita úroková míra ve výši 3,21% p. a. Výpočet současné hodnoty, a to pro roky 2015 a 2016 je uveden v následující tabulce.

---

<sup>147</sup> ČNB. Inlace [online]. [cit. 2018-02-17]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/index.html>

<sup>148</sup> ČNB. Fixing úrokových sazeb na mezibankovním trhu depozit - PRIBOR [online]. [cit. 2018-02-15]. Dostupné z: [https://www.cnb.cz/cs/financni\\_trhy/penezni\\_trh/pribor/denni.jsp](https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/penezni_trh/pribor/denni.jsp)

V milionech korun	2015			2016		
	Minimální splátky	Současná hodnota minimálních leasingových plateb	Úrokový náklad	Minimální splátky	Současná hodnota minimálních leasingových plateb	Úrokový náklad
Do 1 roku	762,00	762,00	0	816	816	0
do 2 let	333,50	313,08	-20,42	340	319,18	-20,82
do 3 let	333,50	303,34	-30,16	340	309,25	-30,75
do 4 let	266,00	234,42	-31,58	272	239,71	-32,29
do 5 let	266,00	227,13	-38,87	272	232,25	-39,75
nad 5 let	751,00	621,31	-129,69	496	410,35	-85,65
<b>Celkem</b>	<b>2712,00</b>	<b>2461,28</b>	<b>-250,72</b>	<b>2 536,00</b>	<b>2 326,74</b>	<b>-209,26</b>

Tabulka 12: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb<sup>149</sup>

V tabulce 12 je proveden výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Ten je spočten pomocí diskontování Minimální splátky, resp. minimálních nevypověditelných závazků z operativního pronájmu. Současná hodnota v prvním roce není diskontována, vzhledem k tomu, že je splatná do 1 roku. Závazek je brán jako krátkodobý a nediskontuje se. Ve druhém roce je závazek diskontován následovně:  $SHMLP = 340 / (1 + 0,0321)^2 = 319,18$  milionů korun. Tímto způsobem je proveden výpočet pro každý rok. Úrokový náklad je spočten pouhým rozdílem mezi současnou hodnotou minimálních leasingových plateb a minimální splátky, resp. nevypověditelného závazku z operativního pronájmu. Pro zjednodušení bude brán předpoklad, že doba operativního leasingu je 6 let, protože ji společnost neuvádí.

V následující tabulce je uveden přepočtení vlivu změny vykazování leasingových smluv, a to ve formátu, v jakém společnost vykazuje detail k finančnímu leasingu v příloze k účetní závěrce.

<sup>149</sup> Zdroj: vlastní zpracování

<b>mil. Kč</b>	<b>31. 12. 2016</b>
Do 1 roku	816
1 až 5 let	1 224
Po 5 a více letech	496
<b>Celkem minimální leasingové splátky</b>	<b>2 536</b>
Do 1 roku	0
1 až 5 let	-124
Po 5 a více letech	-86
<b>Budoucí úrokové náklady z leasingového pronájmu</b>	<b>-209</b>
Do 1 roku	816
1 až 5 let	1 100
Po 5 a více letech	410
<b>Současná hodnota závazků z finančního pronájmu</b>	<b>2 327</b>

Tabulka 13: Simulace změny vykazování operativního pronájmu dle standardu IFRS 16<sup>150</sup>

Pouhým porovnáním současné přílohy k majetku pořízenému na finanční leasing – viz tabulka číslo 9 a simulace, která je uvedena v tabulce 13 je možné konstatovat, jak významný vliv má zavedení nového standardu IFRS 16, kdy současná hodnota majetku, pořízeného pomocí leasingového financování vzroste o 2 327 milionů korun. V prvním roce bude vliv na ukazatel EBITDA a odpisy v hodnotě 816 milionů korun. Hodnota ukazatele EBITDA se o tuto sumu navýší, hodnota odpisů o tuto hodnotu poklesne.

Celkové zhodnocení výsledků bude provedeno v kapitole 5.

<sup>150</sup> Zdroj: vlastní zpracování

## 5 Výsledky a diskuse

V této kapitole bude provedeno zhodnocení výsledků. V předchozí kapitole byl proveden výpočet vlivu zavedení nových standardů IFRS 15 a IFRS 16, a to jak na konkrétních výsledcích společnosti T-Mobile, tak v případě standardu IFRS 16 byla provedena komplexní analýza současného účetního řešení a řešení, které bude relevantní pro nový standard IFRS 16. Proto v této kapitole bude věnována pozornost zhodnocení výsledků.

### 5.1 Zhodnocení zavedení standardu IFRS 15

V kapitole 4.3 byla provedena analýza zavedení standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky. Tato analýza byla předložena na dvou příkladech. Oba vycházejí z praxe telekomunikační společnosti, analýza byla provedena na datech z účetní závěrky společnosti T-Mobile za rok 2016. I když je účinnost standardu IFRS 15 od 1. 1. 2018 a standardu IFRS 16 až od 1. 1. 2019 poslední zveřejněná účetní závěrka za rok 2016 poskytuje relevantní data pro znázornění vlivu obou standardů.

#### 5.1.1 Zhodnocení příkladu 1 – Slevy na prodané zařízení

Příklad slevy na prodané zařízení v balíčku se službou je velmi typický pro telekomunikační oblast. Je jednou z nejčastěji používaných marketingových metod. Nákup zařízení, typicky mobilní telefon, ale i modem nebo set top box pro příjem televizního signálu šířeného pomocí internetu, je většinou finančně náročný, proto dotování zboží je vhodný způsob, jak přilákat nové, ale i udržet si stávající zákazníky.

V následující tabulce je prezentován upravený výkaz o úplném výsledku hospodaření, kde je prezentován vliv, který byl vypočten v kapitole 4.3.1. Pro výpočet vlivu byl použit pěti stupňový model, prezentovaný v teoretických východiscích. Realokací poskytnuté slevy dojde k tomu, že poskytnuté slevy jsou více alokovány na poskytované služby, i když byly původně poskytnuty na prodané zboží. K této realokaci dojde v důsledku toho, že zboží a služby jsou prodané ve vzájemné souvislosti a slevy, poskytnuté na prodané zboží by nebyly poskytnuty, kdyby nedošlo i k uzavření smlouvy na poskytování služeb. Sleva je tedy distribuována mezi tato dvě plnění, a to podle poměru, jakým participují na celkových výnosech.

Následující tabulka prezentuje vliv, jaký má zavedení nového standardu na vykazování tržeb v případě, že je poskytována sleva na prodané zboží, které je prodáno v souvislosti s poskytováním služeb, a to se závazkem na určitou dobu. V tomto případě po dobu dvou let. V následující tabulce je prezentován vliv zavedení standardu IFRS 15.

	2016	Po zavedení standardu IFRS 15	Rozdíl
<b>Tržby</b>	<b>26 227</b>	<b>26 863</b>	<b>636</b>
Ostatní provozní výnosy	1 188	1 188	0
Nakoupené zboží, materiál a telekomunikační služby	-8 711	-8 711	0
Osobní náklady	-3 111	-3 111	0
Odpisy	-4 727	-4 727	0
Ostatní provozní náklady	-4 863	-4 863	0
<b>Provozní výsledek</b>	<b>6 003</b>	<b>6 639</b>	<b>636</b>
Finanční výnosy	86	86	0
Finanční náklady	-110	-110	0
<b>Zisk před zdaněním</b>	<b>5 979</b>	<b>6 615</b>	<b>636</b>
Daň z příjmů	-1 259	-1 380	-121
<b>Čistý zisk běžného období</b>	<b>4 720</b>	<b>5 235</b>	<b>515</b>
Ostatní úplný výsledek	0	0	0
<b>Úplný výsledek za období</b>	<b>4 720</b>	<b>5 235</b>	<b>515</b>

Tabulka 14: Upravený Výkaz o úplném výsledku hospodaření příklad 1<sup>151</sup>

Vliv, který je uvedený v tabulce 14 vyplývá zejména z prvotního zavedení standardu IFRS 15. Realokací slevy, která bylo popsána výše, dojde k nárůstu tržeb o 636 milionů korun. Nárůst výnosů činí 2%. V důsledku nárůstu tržeb, došlo i k nárůstu daně z příjmů. Pro zjednodušení byl nárůst prezentován v části „daň z příjmů“. Nebyl brán v úvahu vliv na odloženou daň. Vliv na úplný výsledek hospodaření je 515 milionů korun. Při zachování podmínky ceteris paribus, tedy při zachování ostatních veličin konstantních, bude vliv na úplný výsledek hospodaření činit 11%.

Jak již bylo zmíněno, tento vliv vychází z prvotního zavedení standardu. V budoucnu není ovšem limitován jenom na toto prvotní zavedení. Bylo prokázáno, že na realokaci poskytnuté slevy má vliv množství prodaného zboží, výše tržeb, které souvisí s prodaným

<sup>151</sup> Zdroj: vlastní zpracování

zbožím, délka úvazku, ale zejména výše poskytnuté slevy. Čím vyšší je poskytnutá sleva na prodané zboží a čím vyšší jsou tržby za služby, poskytované v souvislosti s prodaným zbožím, tím víc je sleva alokovaná právě na tyto služby. Dojde tedy k časovému rozlišení poskytnuté slevy po dobu trvání smluvního úvazku.

Vliv nového standardu není jenom výsledková operace, jeho obraz je taky v rozvaze, která je uvedena v následující tabulce:

mil. Kč	31. 12. 2016	Po zavedení standardu IFRS 15	Rozdíl
<b>aktiva</b>			
oběžná aktiva			
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	3 934	3 934	0
Obchodní a jiné pohledávky	5 383	5 383	0
Krátkodobé bankovní financování	93	93	0
Zásoby	673	673	0
Náklady příštích období a ostatní oběžná aktiva	369	369	0
Zaplacená záloha na daň z příjmů	182	182	0
<b>Oběžná aktiva celkem</b>	<b>10 634</b>	<b>10 634</b>	<b>0</b>
DLOUHODOBÁ aktiva			
Dlouhodobý nehmotný majetek	8 827	8 827	0
Goodwill	1 275	1 275	0
Dlouhodobý hmotný majetek	15 822	15 822	0
<b>Aktiva související se smlouvou (IFRS 15)</b>		<b>636</b>	<b>636</b>
Investice v dečinném podniku	2 133	2 133	0
Ostatní dlouhodobá aktiva	17	17	0
<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>	<b>28 074</b>	<b>28 710</b>	<b>636</b>
<b>aktiva celkem</b>	<b>38 708</b>	<b>39 344</b>	<b>636</b>
<b>ZÁVAZKY a vlastní KAPITÁL</b>			
krátkodobé ZÁVAZKY			
<b>Obchodní a jiné závazky</b>	<b>4 562</b>	<b>4 683</b>	<b>121</b>
Ostatní finanční závazky	201	201	0
Rezervy	39	39	0
Výnosy příštích období	649	649	0
<b>Krátkodobé závazky celkem</b>	<b>5 451</b>	<b>5 572</b>	<b>121</b>
dlouhodobé ZÁVAZKY			
Ostatní finanční závazky	1 063	1 063	0
Rezervy	894	894	0
Výnosy příštích období	3	3	0
Odložený daňový závazek	442	442	0
<b>Dlouhodobé závazky celkem</b>	<b>2 402</b>	<b>2 402</b>	<b>0</b>
<b>ZÁVAZKY CELKEM</b>	<b>7 853</b>	<b>7 974</b>	<b>121</b>
VLASTNÍ kapitál			
Základní kapitál	520	520	0
Emisní ážio	397	397	0
Kapitálové fondy	106	106	0
<b>Nerozdělený zisk</b>	<b>29 832</b>	<b>30 347</b>	<b>515</b>
<b>Vlastní kapitál celkem</b>	<b>30 855</b>	<b>31 370</b>	<b>515</b>
<b>pasiva celkem</b>	<b>38 708</b>	<b>39 344</b>	<b>636</b>

Tabulka 15: Upravený výkaz o finanční pozici<sup>152</sup>

<sup>152</sup> Zdroj: vlastní zpracování



Z uvedeného upraveného výkazu o finanční pozici vyplývá, že nárůst tržeb v souvislosti se zavedením standardu se projeví nárůstem aktiv. To je prezentováno na pozici „aktiva související se smlouvou“ neboli „contract assets“, jak je tato kategorie pojmenována v anglické verzi standardu IFRS 15. Na straně pasiv dojde k nárůstu kategorie „Obchodní a jiné závazky“, součástí které je daň z příjmu splatná. Dále dojde k nárůstu nerozděleného zisku o 515 milionů korun.

V následující tabulce je vyčíslen vliv zavedení nového standardu pomocí poměrových ukazatelů finanční analýzy.

Název ukazatele	Způsob výpočtu	Původní hodnoty	Hodnoty po zavedení standardu
<b>Rentabilita vlastního kapitálu</b>	zisk (nebo ztráta) / vlastní kapitál	15%	17%
<b>Rentabilita aktiv</b>	zisk (nebo ztráta) / celková aktiva	12%	13%
<b>Rentabilita tržeb</b>	zisk (nebo ztráta) / tržby	18%	19%
<b>Rentabilita nákladů</b>	zisk (nebo ztráta) / celkové náklady	21%	23%

Tabulka 16: Vliv na poměrové ukazatele<sup>153</sup>

Je logické, že s nárůstem tržeb a při konstantních nákladech dojde k zlepšení všech poměrových ukazatelů, jak je prezentováno v tabulce 16. Pro názornost jsou uvedeny následující poměrové ukazatele:

- **Rentabilita vlastního kapitálu** – tento ukazatel prezentuje efektivnost, s jakou podnik využívá zdroje vlastníků. Tento ukazatel je klíčový zejména pro akcionáře podniku.<sup>154</sup>
- **Rentabilita aktiv** – ukazuje, jak efektivně firma vyrábí zisk, bez ohledu na zdroje, jestli jsou cizí, nebo vlastní.<sup>155</sup>

<sup>153</sup> Zdroj: vlastní zpracování

<sup>154</sup> FINANALYSIS. 70+ poměrových ukazatelů používaných ve FinAnalysis [online]. [cit. 2018-02-19]. Dostupné z: <http://www.finanalysis.cz/pouzite-pomerove-ukazatele.html>

<sup>155</sup> FINANALYSIS. 70+ poměrových ukazatelů používaných ve FinAnalysis [online]. [cit. 2018-02-19]. Dostupné z: <http://www.finanalysis.cz/pouzite-pomerove-ukazatele.html>

- **Rentabilita tržeb** – někdy je tento ukazatel označován jako zisková marže, udává procentuální podíl výsledku hospodaření na celkových tržbách.<sup>156</sup>
- **Rentabilita nákladů** – cílem tohoto ukazatele je prezentovat, kolik procent z každé koruny nákladů se společnosti vrátí ve formě zisku.<sup>157</sup>

Cílem této části diplomové práce nebylo provést komplexní finančně-ekonomickou analýzu. Smyslem bylo ještě jednou poukázat na závažnost změny účetní metodiky a její dopady na výsledky společnosti.

### 5.1.2 Zhodnocení příkladu 2 – náklady na získání zakázky

Vykazování výnosů není jedinou problematikou řešenou v novém standardu IFRS 15. Další oblastí, které je věnována pozornost, jsou náklady, které jsou přímo spojené s dosažením výnosů.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 4.3.2, v telekomunikační oblasti jsou to i náklady na provize dealerům, kteří prodávají služby společnosti. Odměny, které dealeři dostávají, jsou závislé na provizním systému. V roce 2016 společnost vyplatila na provizích 738 milionů korun. Tyto náklady jsou součástí ostatních provozních nákladů a jejich detailnější popis v jednotlivých položkách je uveden na obrázku 8.

Princip, který standard IFRS 15 zavádí je, že náklady, které byly vynaloženy na dosažení výnosů, a to i když se nejedná o přímé náklady, by měly být časově rozlišeny po dobu trvání smlouvy. V případě této práce se vychází z předpokladu trvání smlouvy po dobu dvou let. Proto i provize dealerům nejsou vykázány jako náklad v jednom účetním období, ale jsou časově rozlišeny do dvou let. V roce 2016 se tento vliv projeví snížením nákladů.

---

<sup>156</sup> FAF.CZ. Rentabilita tržeb [online]. [cit. 2018-02-19]. Dostupné z: <http://www.faf.cz/Rentabilita/Rentabilita-trzeb.htm>

<sup>157</sup> FINANALYSIS. 70+ poměrových ukazatelů používaných ve FinAnalysis [online]. [cit. 2018-02-19]. Dostupné z: <http://www.finanalysis.cz/pouzite-pomerove-ukazatele.html>

Konkrétní data jsou uvedena v následující tabulce úplného výsledku hospodaření a výkazu o finanční pozici.

	Poznámka	2016	Po zavedení standardu IFRS 15	Rozdíl
Tržby	19	26 227	26 227	0
Ostatní provozní výnosy	20	1 188	1 188	0
Nakoupené zboží, materiál a telekomunikační služby	21	-8 711	-8 711	0
Osobní náklady	22	-3 111	-3 111	0
Odpisy	23	-4 727	-4 727	0
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>24</b>	<b>-4 863</b>	<b>-4 494</b>	<b>369</b>
<b>Provozní výsledek</b>		<b>6 003</b>	<b>6 372</b>	<b>369</b>
Finanční výnosy	25	86	86	0
Finanční náklady	25	-110	-110	0
<b>Zisk před zdaněním</b>		<b>5 979</b>	<b>6 348</b>	<b>369</b>
<b>Daň z příjmů</b>	<b>26</b>	<b>-1 259</b>	<b>-1 329</b>	<b>-70</b>
<b>Čistý zisk běžného období</b>		<b>4 720</b>	<b>5 019</b>	<b>299</b>
Ostatní úplný výsledek		0	0	0
<b>Úplný výsledek za období</b>		<b>4 720</b>	<b>5 019</b>	<b>299</b>

Tabulka 17: Upravený Výkaz o úplném výsledku hospodaření příklad 2<sup>158</sup>

Jak je prezentováno v tabulce 17 a jak vyplývá z předchozího textu, vlivem zavedení nového standardu IFRS 15 dojde k časovému rozlišení části ostatních provozních nákladů. 369 milionů korun je suma, která připadá na druhý rok trvání smlouvy. S poklesem nákladů souvisí nárůst zisku před zdaněním. To se projeví v nárůstu daňové povinnosti. Nárůst daňové povinnosti byl vypočten uplatněním 19% sazby.

Stejně jako v předchozím příkladu, pokles nákladů se musí projevit i na rozvaze, konkrétně v položce „aktiva související se smlouvou (IFRS15), neboli „contract assets“. Na straně pasiv dojde k nárůstu daňového závazku. Tento závazek je součástí položky

<sup>158</sup> Zdroj: vlastní zpracování

„obchodní a jiné závazky“. Nárůst čistého zisku po zdanění se projeví v položce „nerozdělený zisk“.

mil. Kč	31. 12. 2016	Po zavedení standardu IFRS 15	Rozdíl
<b>aktiva</b>			
oběžná aktiva			
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	3 934	3 934	0
Obchodní a jiné pohledávky	5 383	5 383	0
Krátkodobé bankovní financování	93	93	0
Zásoby	673	673	0
Náklady příštích období a ostatní oběžná aktiva	369	369	0
Zaplacená záloha na daň z příjmů	182	182	0
<b>Oběžná aktiva celkem</b>	<b>10 634</b>	<b>10 634</b>	<b>0</b>
DLOUHODOBÁ aktiva			
Dlouhodobý nehmotný majetek	8 827	8 827	0
Goodwill	1 275	1 275	0
Dlouhodobý hmotný majetek	15 822	15 822	0
<b>Aktiva související se smlouvou (IFRS 15)</b>		<b>369</b>	<b>369</b>
Investice v dceřiném podniku	2 133	2 133	0
Ostatní dlouhodobá aktiva	17	17	0
<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>	<b>28 074</b>	<b>28 443</b>	<b>369</b>
<b>aktiva celkem</b>	<b>38 708</b>	<b>39 077</b>	<b>369</b>
<b>ZÁVAZKY a vlastní KAPITÁL</b>			
krátkodobé ZÁVAZKY			
<b>Obchodní a jiné závazky</b>	<b>4 562</b>	<b>4 632</b>	<b>70</b>
Ostatní finanční závazky	201	201	0
Rezervy	39	39	0
Výnosy příštích období	649	649	0
<b>Krátkodobé závazky celkem</b>	<b>5 451</b>	<b>5 521</b>	<b>70</b>
dlouhodobé ZÁVAZKY			
Ostatní finanční závazky	1 063	1 063	0
Rezervy	894	894	0
Výnosy příštích období	3	3	0
Odložený daňový závazek	442	442	0
<b>Dlouhodobé závazky celkem</b>	<b>2 402</b>	<b>2 402</b>	<b>0</b>
<b>ZÁVAZKY CELKEM</b>	<b>7 853</b>	<b>7 923</b>	<b>70</b>
VLASTNÍ kapitál			
Základní kapitál	520	520	0
Emisní ážio	397	397	0
Kapitálové fondy	106	106	0
<b>Nerozdělený zisk</b>	<b>29 832</b>	<b>30 131</b>	<b>299</b>
<b>Vlastní kapitál celkem</b>	<b>30 855</b>	<b>31 154</b>	<b>299</b>
<b>pasiva celkem</b>	<b>38 708</b>	<b>39 077</b>	<b>369</b>

Tabulka 18: Upravený výkaz o finanční pozici příklad 2<sup>159</sup>

<sup>159</sup> Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 18 je prezentován výkaz o finanční pozici a jsou v něm zvýrazněny položky, na které má zavedení standardu vliv.

V obou případech nastává situace, kdy vznikají tzv. aktiva související se smlouvou. V praxi ale může nastat i opačný případ, a to vznik tzv. pasiv souvisejících se smlouvou. Oba termíny je možné označit taky jako smluvní aktiva a smluvní pasiva nebo smluvní závazky. Analogicky z uvedených příkladů je možné odvodit situaci, kdy vznikají smluvní pasiva. Jestli smluvní aktiva vznikají v případě, kdy sleva na prodané zboží byla realokována z prodaného zboží více na služby, které souvisejí s prodaným zbožím, smluvní závazky ze standardu IFRS 15 můžou vzniknout v případě, že společnost nebude dotovat zařízení, ale poskytovanou službu. Tato situace je ovšem v telekomunikační praxi méně častá než skutečnost popsaná v prvním příkladu.

V následující tabulce jsou prezentovány poměrové ukazatele, ale především jejich změna po zavedení nového standardu.

Název Ukazatele	Způsob výpočtu	Původní hodnoty	Hodnoty po zavedení standardu
<b>Rentabilita vlastního kapitálu</b>	zisk (nebo ztráta) / vlastní kapitál	15%	16%
<b>Rentabilita aktiv</b>	zisk (nebo ztráta) / celková aktiva	12%	13%
<b>Rentabilita tržeb</b>	zisk (nebo ztráta) / tržby	18%	19%
<b>Rentabilita nákladů</b>	zisk (nebo ztráta) / celkové náklady	21%	22%

Tabulka 19: Poměrové ukazatele příklad 2<sup>160</sup>

Obdobně jako v prvním případě, i pro příklad 2 byly spočteny poměrové ukazatele. Z tabulky 19 je zřejmé, že i v tomto případě dojde k jejich nárůstu. U každého ukazatele je to jeden procentuální bod. I na základě této analýzy je nutné konstatovat, že změna účetní metodiky může mít velký vliv, v tomto případě na výnosy, ale i na ostatní prvky účetní závěrky.

Obě situace popsané v této práci vyhodnocují primárně situaci prvotního zavedení standardu IFRS 15. Z vypočtených a prezentovaných výsledků je možné konstatovat, že tento vliv je velmi signifikantní. Popsané situace samozřejmě nepostihují všechny situace,

<sup>160</sup> Zdroj: vlastní zpracování

keré ve společnosti můžou nastat. Byly zmíněny jen modelové situace, i když prezentovány na reálných výsledcích společnosti.

Zároveň je možné konstatovat, že management společností musí brát více v potaz možné situace, které mají vliv na vykazování výnosů podle nového standardu IFRS 15, protože můžou společnost ovlivnit na více než jedno účetní období.

## **5.2 Zhodnocení zavedení standardu IFRS 16**

V kapitole 4.4.2 byla provedena analýza rozdílu v účtování dle původního standardu IAS 17 a podle nového standardu IFRS 16. Jako příklad byla uvedena smlouva, kterou společnost T-Mobile uzavřela v roce 1995. Na této smlouvě byl prokázán významný rozdíl v účtování a vykazování podle původního a nového standardu. Všechny náklady, které vznikaly v souvislosti s existencí této smlouvy, byly vykazovány, byly před zavedením standardu IFRS 16 jako provozní náklady. Schéma účtování bylo prezentováno na obrázku 9. Zavedením standardu IFRS 16 se mění způsob účtování a vykazování. Ve znázorněném příkladu byl zvolen přístup, kdy společnost nepřeklasifikovala celou smlouvu, tedy i minulé období, ale způsob účtování a vykazování změnila až k datu zavedení standardu. Proto část nákladů v minulosti byla rozeznána jako provozní náklad. Náklady v budoucnosti budou ovšem rozeznány ve formě odpisů. K tomu bylo nutné provést přepočty minimálních leasingových plateb neboli neodvolatelných závazků na současnou hodnotu. Z výsledků vyplývá, že současná hodnota minimálních leasingových plateb je ve výši 23 225 746 korun. O tuto sumu se zvýší aktiva společnosti a následně v jednotlivých letech po dobu trvání nájemní smlouvy budou odepisována. Část nákladů z minimálních leasingových plateb bude rozeznána jako finanční náklad. Tento příklad je možné považovat za metodický postup. Podle něho byl sestaven i výpočet celkového vlivu na jednotlivé prvky účetní závěrky.

Z uvedených skutečností vyplývá jednoznačný a signifikantní vliv na provozní výsledek hospodaření. Ten společnost prezentuje formou ukazatele EBITDA. V následující části byl proveden přepočet vlivu na základě účetní závěrky společnosti T-Mobile. Podle tabulky minimálních neodvolatelných závazků, které společnost v rámci účetní závěrky zveřejňuje, byla spočtena současná hodnota minimálních leasingových plateb, resp. neodvolatelných závazků z operativního pronájmu, viz následující tabulka.

V milionech korun	Minimální splátky	Současná hodnota minimálních leasingových plateb	Úrokový náklad
<b>Do 1 roku</b>	762,00	762,00	0
<b>do 2 let</b>	333,50	313,08	-20,42
<b>do 3 let</b>	333,50	303,34	-30,16
<b>do 4 let</b>	266,00	234,42	-31,58
<b>do 5 let</b>	266,00	227,13	-38,87
<b>nad 5 let</b>	751,00	621,31	-129,69
<b>Celkem</b>	<b>2712,00</b>	<b>2461,28</b>	<b>-250,72</b>

Tabulka 20: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb rok 2015<sup>161</sup>

Všechna potřebná data jsou uvedena v tabulce 8. Proto, aby bylo možné zohlednit a demonstrovat i efekt, který má standard na výkaz o úplném výsledku hospodaření, vychází přepočtení současné hodnoty minimálních leasingových plateb, plynoucích z operativního pronájmu za rok 2015. Z tabulky 20 plyne, že současná hodnota činí 2 461 milionů korun. O tuto hodnotu bude navýšena hodnota aktiv, a to konkrétně položka „dlouhodobý hmotný majetek“. Společnost v této položce vykazuje majetek v netto hodnotě, tedy aktiva ponížená o oprávků. Proto zároveň k 31. 12. 2016 musí být tato hodnota upravena taky o odpis, který přísluší k danému roku. Roční odpis je spočten poměrem současné hodnoty minimálních leasingových plateb a doby leasingu. V příloze k účetní závěrce společnosti je uvedena kategorie „nad 5 let“. Pro účely této práce bude tudíž použit předpoklad, že doba leasingu bude maximálně 6 let. Roční odpis bude ve výši 410 milionů korun. Roční úrokový náklad bude ve výši 42 milionů korun. Poslední kategorií, kterou je nutno vyčíslit, je roční platba za pronájem. Opět je to poměr, tentokrát minimálních splátek a doby leasingu, tedy 6 let. Roční platba je ve výši 452 milionů korun.

<sup>161</sup> Zdroj: vlastní zpracování

Současná hodnota minimálních leasingových plateb činí 2 461 milionů korun. V tabulce níže je uveden upravený výkaz o finanční pozici:

mil. Kč	31. 12. 2016	Po zavedení standardu IFRS 16	Rozdíl
<b>aktiva</b>			
oběžná aktiva			
<b>Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty</b>	<b>3 934</b>	<b>3 892</b>	<b>-42</b>
Obchodní a jiné pohledávky	5 383	5 383	0
Krátkodobé bankovní financování	93	93	0
Zásoby	673	673	0
Náklady příštích období a ostatní oběžná aktiva	369	369	0
Zaplacená záloha na daň z příjmů	182	182	0
<b>Oběžná aktiva celkem</b>	<b>10 634</b>	<b>10 592</b>	<b>-42</b>
DLOUHODOBÁ aktiva			
Dlouhodobý nehmotný majetek	8 827	8 827	0
Goodwill	1 275	1 275	0
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>15 822</b>	<b>17 873</b>	<b>2 051</b>
Investice v dceřiném podniku	2 133	2 133	0
Ostatní dlouhodobá aktiva	17	17	0
<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>	<b>28 074</b>	<b>30 125</b>	<b>2 051</b>
<b>aktiva celkem</b>	<b>38 708</b>	<b>40 717</b>	<b>2 009</b>
<b>ZÁVAZKY a vlastní KAPITÁL</b>			
krátkodobé závazky			
Obchodní a jiné závazky	4 562	4 562	0
Ostatní finanční závazky	201	201	0
Rezervy	39	39	0
Výnosy příštích období	649	649	0
<b>Krátkodobé závazky celkem</b>	<b>5 451</b>	<b>5 451</b>	<b>0</b>
<b>dlouhodobé ZÁVAZKY</b>	<b>0</b>	<b>2 009,27</b>	<b>2 009</b>
Ostatní finanční závazky	1 063	1 063	0
Rezervy	894	894	0
Výnosy příštích období	3	3	0
Odložený daňový závazek	442	442	0
<b>Dlouhodobé závazky celkem</b>	<b>2 402</b>	<b>4 411</b>	<b>2 009</b>
<b>ZÁVAZKY CELKEM</b>	<b>7 853</b>	<b>9 862</b>	<b>2 009</b>
VLASTNÍ kapitál			
Základní kapitál	520	520	0
Emisní ážio	397	397	0
Kapitálové fondy	106	106	0
Nerозdělený zisk	29 832	29 832	0
<b>Vlastní kapitál celkem</b>	<b>30 855</b>	<b>30 855</b>	<b>0</b>
<b>pasiva celkem</b>	<b>38 708</b>	<b>40 717</b>	<b>2 009</b>

Tabulka 21: Upravený výkaz o finanční pozici příklad 3<sup>162</sup>

Uvedení počátečních zůstatků je v tabulce 21 zvýrazněno modrou barvou. Aby byl simulovaný i efekt plynoucí z úplného výsledku hospodaření, položka aktiv „dlouhodobý

<sup>162</sup> Zdroj: vlastní zpracování



hmotný majetek“ je navýšena o současnou hodnotu neodvolatelných závazků z operativního nájmu, zároveň ponížena o roční odpis. Na straně pasiv je část rozeznána jako dlouhodobý závazek, ponížena o zaplacený závazek v roce 2016. Výsledkové operace jsou znázorněny v následující tabulce:

	Poznámka	2016	Po zavedení standardu IFRS 16	Rozdíl
Tržby	19	26 227	26 227	0
Ostatní provozní výnosy	20	1 188	1 188	0
Nakoupené zboží, materiál a telekomunikační služby	21	-8 711	-8 711	0
Osobní náklady	22	-3 111	-3 111	0
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>24</b>	<b>-4 863</b>	<b>-4 411</b>	<b>452</b>
<b>EBITDA</b>		<b>10 730</b>	<b>11 182</b>	<b>452</b>
Finanční výnosy	25	86	86	0
<b>Finanční náklady</b>	<b>25</b>	<b>-110</b>	<b>-152</b>	<b>-42</b>
<b>Odpisy</b>	<b>23</b>	<b>-4 727</b>	<b>-5 137</b>	<b>-410</b>
<b>Zisk před zdaněním</b>		<b>5 979</b>	<b>5 979</b>	<b>0</b>
Daň z příjmů	26	-1 259	-1 259	0
<b>Čistý zisk běžného období</b>		<b>4 720</b>	<b>4 720</b>	<b>0</b>
Ostatní úplný výsledek		0	0	0
<b>Úplný výsledek za období</b>		<b>4 720</b>	<b>4 720</b>	<b>0</b>

Tabulka 22: Upravený výkaz o úplném výsledku hospodaření příklad 3<sup>163</sup>

Výkaz o výsledku hospodaření byl pro účely této práce upravený tak, aby byl patrný vliv na provozní výsledek hospodaření, resp. ukazatel EBITDA. Podle uvedeného výkazu je patrné, že provozní náklady se sníží o 452 milionů korun. Naopak náklady se překlasifikují a vykáží se jako odpisy a finanční náklady. Čistý zisk běžného období i úplný výsledek hospodaření za dané období se nezmění. Překlasifikace nákladů ovšem znatelně ovlivní ukazatel EBITDA. Pro společnost je tento ukazatel velmi důležitý. T-Mobile je součástí nadnárodní korporace Deutsche Telekom a ukazatel EBITDA je v mezinárodním prostředí často využívaný ukazatel.

<sup>163</sup> Zdroj: vlastní zpracování

Pro celkové zhodnocení je vhodné použít opět poměrové ukazatele, podle kterých je možné objektivně posoudit vliv změny účetní metodiky.

Název Ukazatele	Způsob výpočtu	Původní hodnoty	Hodnoty po zavedení standardu
Rentabilita vlastního kapitálu	EBITDA / vlastní kapitál	36%	37%
Rentabilita aktiv	EBITDA / celková aktiva	28%	27%
Rentabilita tržeb	EBITDA / tržby	41%	43%
Rentabilita nákladů	EBITDA / celkové náklady	47%	49%

Tabulka 23: Poměrové ukazatele příklad 3<sup>164</sup>

Kromě rentability aktiv dojde ke zlepšení všech ukazatelů. Rentabilita aktiv bude nižší taky z toho důvodu, že dojde ke značnému nárůstu aktiv společnosti.

V případě, kdy je společnost hodnocená na základě ukazatele EBITDA, je vhodné porovnat i nárůst tohoto ukazatele jako takového, a to před a po zavedení standardu. Nárůst ukazatele je v absolutní hodnotě o 452 milionů korun. Vzhledem k původní hodnotě 10 730 milionů je to nárůst o 4,21%. Na základě této skutečnosti je možné konstatovat, že změna účetní metodiky způsobí výraznou změnu výsledků společnosti.

---

<sup>164</sup> Zdroj: vlastní zpracování

## 6 Závěr

Cílem každého uživatele účetní závěrky je provést správné rozhodnutí, a to jak interní uživatelé, kteří užívají informace k vypracování strategie společnosti, tak externí uživatelé, banky a ostatní věřitelé, kteří se rozhodují o své investiční strategii vzhledem ke společnosti, tak v neposlední řadě akcionáři, kteří potřebují důvěryhodné informace, pro kvalifikované rozhodování. Mezinárodní účetní standardy IFRS jsou vhodným nástrojem k tomu, jak v oblasti finančních výkazů docílit srovnatelnosti poskytovaných informací. V IFRS nejsou sice stanoveny postupy účtování, jsou zde ale definovány postupy rozeznání, oceňování a vykazování jednotlivých prvků účetní závěrky. V současné době je trend, že stále více podniků sestavuje účetní závěrku v souladu s IFRS i když se na ně nevztahuje povinnost. Důvodem je to, že se jedná o mezinárodní společnosti a jejich majitelé vyžadují srovnatelné informace napříč portfoliem vlastněných společností v různých státech. Zajisté roste i počet podniků, pro které platí povinnost sestavovat účetní závěrku dle IFRS, protože jsou součástí konsolidovaného celku, jehož akcie jsou veřejně obchodovatelné na regulovaném trhu s cennými papíry v některém ze států Evropské Unie.

V této diplomové práci je věnována pozornost problematice výnosů a leasingů. Výnosy jsou jeden z nejzásadnějších prvků účetní závěrky. Cílem nového standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky je sjednocení přístupů ve vykazování výnosů. Toho bylo docíleno sestavením tzv. pětistupňového modelu, jako univerzálního postupu pro vykazování výnosů. Tento model byl uplatněn i v této práci a na základě jeho aplikace byly sestaveny upravené výkazy pro dvě modelové situace, charakteristické pro telekomunikační prostředí. Na základě výsledků, které vychází ze simulace aplikace standardu IFRS 15 na zveřejněné výsledky společnosti T-Mobile bylo prokázáno, že nová koncepce, která je tímto standardem zavedena, má signifikantní vliv na vykazování výnosů. Je možné konstatovat, že dojde k zrealnění výnosů, které přísluší jednotlivým plněním. Jak vyplývá z vypočtených výsledků, slevy poskytované v rámci smlouvy na prodané zařízení a služby se závazkem, jsou alokované na jednotlivá plnění, i když formálně byly poskytnuty jenom na prodané zboží. Realokací slev mezi prodaným zbožím a službami dojde k tomu, že sleva je časově rozlišena po dobu trvání smlouvy. To má vliv na úplný výsledek hospodaření a je tedy možné konstatovat, že změna metodiky vykazování výnosů je velmi významná. Stejně konstatování je možné i v případě druhé

situace, kdy jsou náklady na provize dealerů rozeznány po dobu trvání smlouvy a ne jednorázově.

Dalším standardem, který byl předmětem této práce, je standard IFRS 16. Základem tohoto standardu je nový přístup k účtování nájmů a zásadní změna se týká právě nájemců, protože je odstraněn rozdíl při vykazování finančního a operativního leasingu. Způsob účtování a vykazování operativního pronájmu je znázorněn na příkladu nájemní smlouvy. Principy vysvětlené na tomto příkladu byly aplikovány na výsledky společnosti. Stejně jako v případě standardu IFRS 15, byla i zde sestavena simulace výkazu o úplném výsledku hospodaření a výkazu o finanční pozici. Na základě prezentovaných výsledků je možné konstatovat, že zavedením standardu IFRS 16 dojde ke zvýšení zadluženosti společnosti. Nárůst dlouhodobých závazků na straně pasiv je ovšem kompenzováno nárůstem aktiv v podobě dlouhodobého hmotného majetku. Pro znázornění vlivu bylo použito poměrových ukazatelů, kde je zisk prezentován ve formě ukazatele EBITDA. Tento ukazatel je v mezinárodním prostředí široce akceptován a chápán jako relevantní ukazatel výsledků společnosti. Za pomoci poměrových ukazatelů byl prokázán významný vliv zavedení tohoto standardu.

## Seznam použitých zdrojů

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví... Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1*

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1*

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.*

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

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

OBAIDULLAH, Jan. *Going Concern Concept* [online]. [cit. 2017-08-25]. Dostupné z: <https://accountingexplained.com/financial/principles/going-concern>

KOMORA AUDITORŮ ČR. *Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK* [online]. [cit. 2018-03-21]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek-611-a.html>

IASPLUS.COM. *IFRS 13 — Fair Value Measurement* [online]. [cit. 2017-11-06]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *České znění IFRS (překlad EU)* [online]. [cit. 2017-11-06]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>

IFRS FOUNDATION. *IAS 1 Presentation of Financial Statements* [online]. [cit. 2017-11-09]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>

ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 7 Výkaz o peněžních tocích / Statement of cash flows* [online]. [cit. 2017-11-18]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/vykaz-o-peneznich-tocich-statement-of-cash-flows-6-h.html>

ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* [online]. [cit. 2017-11-18]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/sestavovani-a-zverejnovani-ucetni-zaverky-presentation-of-financial-statements-2-h.html>

ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 10 Události po skončení účetního období* [online]. [cit. 2017-11-18]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/udalosti-po-skonceni-ucetniho-obdobi-events-after-the-reporting-period-8-h.html>

ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 18 Výnosy* [online]. [cit. 2017-11-19]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/vynosy-revenue-13-h.html>

ÚČETNÍ-PORTÁL.CZ. *IAS 11 Smlouvy o zhotovení* [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/smlouvy-o-zhotoveni-construction-contracts-9-h.html>

EU ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS 15 - Nový standard upravující účtování výnosů* [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Developments\\_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080\\_IFRS%2015\\_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)

IFRS FOUNDATION. *IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers* [online]. [cit. 2017-11-21]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

IFRS FOUNDATION. *IFRS 16 Leases* [online]. [cit. 2017-11-28]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>

T-MOBILE CZECH REPUBLIC A.S. *Výroční zprávy* [online]. [cit. 2018-02-05].  
Dostupné z: <https://www.t-mobile.cz/vyrocní-zpravy>

VČELSTVA ONLINE. *O projektu* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z:  
<http://www.vcelstva.czu.cz/o-projektu/>

ALTAXO. *Ukazatel EBITDA - indikátor provozní výkonnosti společnosti* [online]. [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/prakticke-rady/ukazatel-ebitda-indikator-provozni-vykonnosti-spolecnosti>

SREALITY.CZ. *Prodej rodinného domu* [online]. [cit. 2018-02-17]. Dostupné z:  
<https://www.sreality.cz/detail/prodej/dum/rodinny/praha-dejvice-vostrovska/1246368092#img=0&fullscreen=false>

ČNB. *Inflace* [online]. [cit. 2018-02-17]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/index.html>

ČNB. *Fixing úrokových sazeb na mezibankovním trhu depozit - PRIBOR* [online]. [cit. 2018-02-15]. Dostupné z:  
[https://www.cnb.cz/cs/financni\\_trhy/penezni\\_trh/pribor/denni.jsp](https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/penezni_trh/pribor/denni.jsp)

FINANALYSIS. *70+ poměrových ukazatelů používaných ve FinAnalysis* [online]. [cit. 2018-02-19]. Dostupné z: <http://www.finanalysis.cz/pouzite-pomerove-ukazatele.html>

FAF.CZ. *Rentabilita tržeb* [online]. [cit. 2018-02-19]. Dostupné z:  
<http://www.faf.cz/Rentabilita/Rentabilita-trzeb.htm>