

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Výnosy a náklady z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a českých účetních předpisů (ČÚP)

Vypracovala: Bc. Kristina Bartůňková

Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D., MBA.

České Budějovice 2020

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Kristina BARTŮŇKOVÁ
Osobní číslo: E18583
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Téma práce: Výnosy a náklady z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a českých účetních předpisů (ČÚP)
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Na příkladu účetní jednotky vyhodnotit dopady rozdílů vykazování a oceňování nákladů v podmínkách českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Součástí práce budou doporučení pro uživatele směřující ke srovnatelnosti účetních závěrek a kvalitnějšímu rozhodování.

Osnova:

1. Úvod.
2. Teoretická část:
 - 2.1. Vymezení IFRS.
 - 2.2. Metodické zásady vykazování dle IFRS.
 - 2.3. Oceňování a vykazování dle IFRS.
 - 2.4. Rozdíly mezi českým účetnictvím a IFRS.
3. Metodika.
4. Praktická část:
 - 4.1. Charakteristika vybrané účetní jednotky.
 - 4.2. Komparace a vyhodnocení rozdílů mezi IFRS a ČÚP.
5. Závěr a doporučení.

Rozsah pracovní zprávy: 50-60 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam doporučené literatury:

- Drábková, Z. (2017). *Fraud Risk Management. En Effective Anti-Fraud Systém and a Decision-Making Tool for Users of Financial Statements*. Brno: Tribun EU.
- Fibirová, J., & Šoljaková, L. (2010). *Reporting (3rd ed.)*. Praha: Grada Publishing.
- Kout, P., Libal, T. (2015). *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. Praha: VOX.
- Mackenzie, B., Cotsee, D., Njikizana, T., Selbst, T. (2013). *International Financial Reporting Standards*. UK: Wiley.
- Mantone, P., S. (2013). *Using analytics to detect possible fraud: tools and techniques*. Hoboken: Wiley & Sons.
- Murphy, A. G. (2011). *Foreign corrupt practices act*. UK: Wiley.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D., MBA.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 16. ledna 2019
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2020

V Českých Budějovicích dne 16. ledna 2019


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 ⁽¹⁾
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Datum

Podpis studenta

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé práce paní Ing. Zitě Drábková, Ph.D., MBA. za odborné vedení, vstřícnost při konzultacích a cenné rady, které mi pomohly s vypracováním.

Obsah

1	ÚVOD	9
2	VYMEZENÍ IFRS	11
2.1	Mezinárodní harmonizace účetnictví	11
2.2	Historie vzniku	12
2.2.1	IFRS	12
2.2.2	US GAAP	13
2.3	Koncepční rámec IFRS	14
2.3.1	Uživatelé účetní závěrky.....	14
2.3.2	Cíle účetní závěrky.....	15
2.3.3	Základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky.....	15
2.3.4	Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky	16
2.3.5	Základní prvky účetní závěrky	17
2.3.6	Koncepty oceňování	18
2.3.7	Pojetí a uchování kapitálu	19
3	METODICKÉ ZÁSADY VYKAZOVÁNÍ DLE IFRS	21
3.1	IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky	21
3.1.1	Pětistupňový model	22
3.2	IAS 17 Leasingy	26
3.3	IFRS 16 Leasingy	27
3.3.1	Postup při vykazování leasingu u nájemce.....	28
4	OCEŇOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ DLE IFRS	29
4.1	Oceňování nákladů a výnosů dle IFRS	29
4.2	Vykazování dle IFRS	29
4.2.1	Výnosy	29
4.2.2	Náklady.....	29
4.3	Členění nákladů dle IFRS	30
4.3.1	Provozní náklady	30
4.3.2	Finanční náklady.....	30
4.3.3	Účelové členění nákladů.....	31
5	ROZDÍLY MEZI ČESKÝM ÚČETNICTVÍM A IFRS	32
5.1	Hlavní obecné rozdíly	32

5.2	Odlišnosti související s výnosy	34
5.3	Odlišnosti související s náklady	35
6	METODIKA	37
6.1	Cíl a obsah práce	37
7	CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY.....	39
8	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ZA ROK KONČÍCÍ 31. 12. 2018	40
9	PŘEVODOVÝ MŮSTEK	42
10	VÝKAZ ÚPLNÉHO VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ ZA ROK KONČÍCÍ 31. 12. 2018 – PO PŘESKUPENÍ POLOŽEK.....	44
11	VÝKAZ ÚPLNÉHO VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ – PŘEPOČET POLOŽEK ..	45
11.1	Případová studie č. 1 Vykazování výnosů ze smluv se zákazníky – prodej materiálu	45
11.1.1	Aplikace IFRS 15	45
11.1.2	Postup účtování dle IFRS.....	47
11.1.3	Postup účtování dle ČÚP.....	48
11.1.4	Komparace	49
11.2	Případová studie č. 2 Operativní leasing z pohledu nájemce	50
11.2.1	Aplikace IFRS 16	51
11.2.2	Postup účtování dle IFRS.....	55
11.2.3	Postup účtování dle ČÚP.....	58
11.2.4	Komparace	58
12	VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ – ÚPRAVA O PŘEPOČTENÉ POLOŽKY	61
12.1	Případová studie č. 1 – úprava výnosů	61
12.2	Případová studie č. 2 – úprava nákladů.....	61
12.3	Úplný výsledek hospodaření 2018	61
13	PŘÍPADOVÁ STUDIE Č. 3 VYKAZOVÁNÍ VÝNOSŮ ZE SMLUV SE ZÁKAZNÍKY – VÝSTAVBA HALY	63
13.1.1	Aplikace IAS 18 Výnosy a IAS 11 Smlouvy o zhotovení	63
13.1.2	Aplikace Výnosů dle IFRS 15.....	64
13.1.3	Komparace IAS 18 a IFRS 15.....	66

14	VYHODNOCENÍ DOPADŮ A DOPORUČENÍ PRO ROZHODOVATELE	68
14.1	Případová studie č. 1 – vyhodnocení dopadů	68
14.2	Případová studie č. 2 – vyhodnocení dopadů	68
14.3	Doporučení pro uživatele účetních výkazů	69
15	DOPORUČENÍ PRO ÚČETNÍ JEDNOTKU	70
16	ZÁVĚR	71
17	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	74
18	SEZNAM OBRÁZKŮ	77
19	SEZNAM TABULEK.....	78
20	SEZNAM ZKRATEK.....	79
21	PŘÍLOHY	80

1 Úvod

Globalizace trhů, tento pojem má po celém světě čím dál větší význam. Ekonomiky států jsou s postupem času stále více propojené, spolupracují a jsou na sobě závislé. Rostoucí trend byl zaznamenán především v oblasti toků zboží a služeb, finančních operací a aktivit investorů mezi jednotlivými státy. Z toho důvodu je důležité vytvořit srovnatelný účetní systém, aby se investoři, analytici, obchodní partneři, manažeři a spousta dalších subjektů z celého světa, mohli spoléhat na informace obsažené v účetních výkazech. Je tedy snaha o vytvoření standardů, které zajistí, aby informace byly relevantní, transparentní a především srovnatelné. Takovýto účetní systém je v Evropě zastoupen Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Tato diplomová práce se zaměřuje na velmi důležitou oblast účetnictví a to na výnosy a náklady. Výnosy představují hlavní ukazatel prodejní úspěšnosti podniku a ve většině pozitivních případů jsou výnosy tou největší částkou ve finančních výkazech. Této oblasti je nezbytné věnovat zvláštní pozornost, protože uživatelé účetních závěrek na základě informací obsažených v účetních závěrkách, provádějí finanční analýzu a následně uskutečňují ekonomická rozhodnutí.

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části, část teoretickou a praktickou.

Teoretická část se z počátku zaměřuje na mezinárodní harmonizaci účetnictví. Následující kapitola je věnována historii vzniku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a zmíněny budou i standardy americké, které jsou nazývány Generally Accepted Accounting Principles. Dále se práce zabývá Koncepčním rámcem, ve kterém budou objasněny všechny důležité pojmy jako uživatelé účetních závěrek, cíle a předpoklady účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky a základní prvky účetní závěrky, koncepty oceňování a uchování a pojetí kapitálu. Na tuto část navazuje práce metodickými zásadami pro vykazování dle Mezinárodních účetních standardů se zaměřením na standardy, které budou využity pro dosažení stanoveného cíle v praktické části práce. Jedná se o standardy IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky a IFRS 16 Leasingy. Předposlední kapitola je věnována vykazování a oceňování výnosů a nákladů z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Teoretická část je zakončena shrnutím odlišností mezi IFRS a ČÚP.

Praktická část je zahájena představením vybrané účetní jednotky. Následně bude vytvořen převodový můstek na jehož základě, budou přeskupeny a přepočítány jednotlivé

položky výkazu zisku a ztráty, tak aby odpovídaly úplnému výsledku hospodaření. Další část spočívá v komparaci standardu IAS 18 s IFRS 15. Poslední kapitola vyhodnocuje dopady a stanovuje doporučení.

2 Vymezení IFRS

2.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Jelikož má světová ekonomika stále silnější globální charakter, dochází čím dál více k odbourávání národních hranic v rámci informačních systémů, urychlení komunikace, všeobecné srozumitelnosti, zvýšení srovnatelnosti a hlavní důraz je kladen především na spolehlivost ekonomických informací. Toto jsou faktory určující budoucí vývoj účetního výkaznictví. Potřeba harmonizace účetnictví je důležitá, jak pro podnikatelská rozhodnutí, tak i pro rozhodování v souvislosti s poskytováním dotací, grantů a nejrůznějších podpor. Nápor na harmonizaci se tudíž postupným tempem zvyšuje i vně rámec velkých podnikatelských subjektů.

(Dvořáková, 2017)

V současné době existují dva podstatné celosvětové systémy harmonizace. V Evropské unii se jedná o mezinárodní standardy účetního výkaznictví a na druhé straně stojí americké US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

Dlouhodobě přetrvává snaha o sladění těchto dvou systémů, což se prozatím úplně nepodařilo. Světlé místo, ale představuje oblast tržeb a výnosů. Hlavním cílem vývoje těchto systémů je zamezit co nejvíce podvodům v oblasti účetního výkaznictví, tak aby jejich uživatelé mohli činit efektivní ekonomická rozhodování na globálních kapitálových trzích.

(Josef Jílek, Jitka Svobodová, 2013)

Evropská unie se snaží o vytvoření účetních standardů zajišťujících jednotné evropské podnikatelské prostředí. Harmonizace poskytuje uživatelům účetních závěrek vyšší srovnatelnost a také napomáhá expandujícím podnikům na zahraniční trhy s porozuměním účetních transakcí.

V roce 2002 došlo Evropskou komisí k implementaci Nařízení o uplatňování IFRS. V rámci nějž mají účetní jednotky, které mají cenné papíry kótovány na regulovaných trzích Evropské unie (včetně pojišťoven a bank), povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. Členské země EU mají možnost tuto povinnost rozšiřovat i na společnosti nekótované, případně i na individuální účetní závěrku.

(Bohušová, 2008)

2.2 Historie vzniku

2.2.1 IFRS

1. Období 1973 - 2000

Historie vzniku Mezinárodních účetních standardů nesahá příliš daleko. První standardy začaly vznikat v 70. letech minulého století.

V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC - International Accounting Standards Committee). IASC představoval nezávislou soukromou provozní organizaci, která vznikla na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Německa, Mexika, Japonska, Francie, Nizozemí, Velké Británie, USA a Irska. Během následující dekády se členy IASC staly veškeré profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC - International Federation of Accountants). Aby si IASC udržela svou nezávislost, získávala finanční prostředky od organizací zastoupených v Radě, IFAC, podniků, účetních firem a z výtěžků prodaných publikací.

Roku 1995 účetní odborníci založili poradní sbor, jehož posláním bylo vytvářet výroční zprávy o činnostech Rady, připomínkovat strategie a plány Rady, snažili se o zapojení široké veřejnosti do činnosti IASC a v neposlední řadě sháněli zdroje na financování IASC, tak aby se stále udržela nezávislost.

Dále Rada v roce 1997 vytvořila Stálý interpretační výbor (SIC - Standing Interpretations Committee). SIC se zabýval vytvářením interpretací k sporným účetním problémům, které se v praxi řešily nejednotným způsobem.

Standardy vydávané IASC byly označovány a některé z nich stále jsou jako Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards).

(Dvořáková, 2011)

2. Období po roce 2000

Koncem roku 1999 došlo ke změně organizační struktury IASC. Důvodem změny bylo zefektivnění její činnosti. Tehdejší členové rozhodli, že IASC uspořádají jako samostatnou organizaci podobající se nadaci. Vznikla tedy nová Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF - International Accounting Standards Committee Foundation), jejíž činnost financovaly především velké účetní firmy, soukromé finanční instituce, průmyslové podniky, centrální rozvojové banky a další. Řízení IASCF mělo na sta-

rost devatenáct správců z různých částí světa, tak aby zajistili územní vyváženost. Pět z devatenácti členů zastupovali účetní odborníci.

(Dvořáková, 2011)

V roce 2001 vznikla Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board). IASB sídlí v Londýně a vytváří globálně platné účetní standardy, které už nemají zkratku IAS, ale jsou označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS - International Financial Reporting Standards). Důvodem vzniku nového názvu bylo odlišení od standardů předchozích, které vydávalo IASC a dále také proto, aby už z názvu uživatelé poznali, že se nejedná o standardy zabývající se běžným účtováním (accounting), nýbrž výkaznictvím (reporting). Rada je tvořena šestnácti odborníky z řad auditorů, analytiků, finančních ředitelů a akademiků.

V následujícím roce došlo k nahrazení dosavadního výboru SIC. Správcem nadace IASCF se stal IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee a nahradil tak SIC.

(Krupová, 2009)

2.2.2 US GAAP

Důvodem vzniku US GAAP je krach na New Yorkské burze v roce 1929. Do té doby docházelo k obrovským manipulacím s účetními výkazy, které značně otráslы důvěrou uživatelů účetních závěrek v burzu. Po roce 1929 burza zasáhla a začala zpříšňovat podmínky pro vykazování. Úzký dozor nad burzou se dostal do rukou Komise pro cenné papíry. Mezi její pravomoce patří omezování činností, zamezování podezřelým transakcím nebo transakcím ve velkém objemu.

V roce 1972 vznikla Rada pro finanční účetní standardy, což byla soukromá organizace. Mezi její členy patří 3 auditori, 2 účetní, 1 akademik a 1 zástupce z oblasti uživatelů podnikatelské sféry. Americké standardy obsahující přes 17 000 stran nejsou založeny na předpisech, ale na pravidlech, velký důraz je také kladen na zvykové právo.

Hlavním cílem je důvěra investorů, aby se mohli spolehnout na reportované výkazy. Dále zajišťují srovnatelnost a to nejen mezi podniky, ale také z hlediska časového.

Působnost US GAAP nesahá pouze do soukromého sektor tzn. na účetní jednotky, které jsou založené za účelem generování zisku, ale zahrnuje i neziskové organizace. Zajímavé je, že standardy se vztahují i na státní a místní vlády.

(Mládek, 2005)

2.3 Koncepční rámec IFRS

Koncepční rámec nelze považovat za standard. Představuje významnou úvodní část Mezinárodních účetních standardů, nezbytnou pro přípravu a pochopení jednotlivých standardů.

Úkolem koncepčního rámce je pomoci ISBN při tvorbě nových IFRS a posuzování IFRS nynějších. Pomocť by měl také s vytvářením národních standardů, tvůrcům účetních závěrek při aplikaci IFRS, auditorům s kontrolou, zda je účetní závěrka v souladu s IFRS a uživatelům účetních závěrek sestavených dle IFRS usnadňuje pochopení obsažených informací.

Tento dokument definuje: uživatele účetní závěrky, cíle účetní závěrky, základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky, základní prvky účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, koncepty oceňování, pojetí a uchování kapitálu.

(Dvořáková, 2011)

„Koncepční rámec neruší ani nenahrazuje žádný standard ani interpretaci, ale je základnou, na které jsou jednotlivé standardy a interpretace postaveny.“

(Alice Šrámková, Martina Křivánková, 2017)

2.3.1 Uživatelé účetní závěrky

V koncepčním rámci jsou za primární uživatele účetní závěrky považovány především tyto skupiny uživatelů:

investoři (potenciální i současní) a jejich poradci;

věřitelé;

dodavatelé a ostatní obchodní věřitelé.

Při vytváření jednotlivých standardů, je tvůrci brán ohled především na požadavky výše uvedených skupin uživatelů. IASB si je vědoma toho, že z účetní závěrky čerpají informace také jiní uživatelé (např. stát, zaměstnanci, zákazníci). Jejich požadavky ale nepředstavují primární cíl při tvorbě standardů.

(Alice Šrámková, Martina Křivánková, 2017)

2.3.2 Cíle účetní závěrky

Hlavním cílem účetní závěrky je poskytovat veškeré potřebné informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. Na základě těchto informací pak mohou uživatelé účetních závěrek dělat ekonomická rozhodnutí.

Účetní závěrka obsahuje:

výkaz o změnách ve finanční pozici (zde uživatelé naleznou informace o finanční pozici účetní jednotky);

výkaz o úplném výsledku hospodaření (zde uživatelé naleznou informace o výkonnosti účetní jednotky);

výkaz o změnách ve finanční situaci (výkaz o peněžních tocích, výkaz o změnách vlastního kapitálu);

komentář (příloha k účetní závěrce).

(Alice Šrámková, Martina Křivánková, 2017)

2.3.3 Základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky

Koncepční rámec definuje dva základní předpoklady, které je nezbytné při sestavování účetní závěrky dodržet. Jedná se o akruálnost a goeing concern.

Akruální princip

Akruální princip je jedním z nejdůležitějších celosvětově uznávaných postupů podvojného účetnictví. Zobrazuje výsledky transakcí v období, se kterým věcně a časově souvisí, nikoliv v době, kdy nastane pohyb peněžních prostředků.

Gooing concern

Gooing concern znamená, že účetní jednotka předpokládá její nepřetržité trvání v dohledné budoucnosti a ani nemá v úmyslu omezit či zrušit své podnikatelské činnosti.

V případě, kdy má podnik informace o tom, že by nemusela být dodržena zásada kontinuity, je nezbytné tuto skutečnost spolu s důvody, které vedly k tomuto ohrožení ve výkazech zobrazit.

(Dvořáková, 2011)

2.3.4 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

V prosinci 2010 koncepční rámec zavedl dvě kategorie rozdělující kvalitativní charakteristiky účetní závěrky na fundamentální kvalitativní charakteristiky (relevance a věrné zobrazení) a vylepšující kvalitativní charakteristiky (srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost).

Fundamentální kvalitativní charakteristiky

a) Relevance

Relevantní informace jsou užitečné informace, které ovlivňují ekonomické rozhodování uživatelů účetních závěrek. V rámci relevantnosti hraje důležitou roli také významnost informace. Za významnou informaci považujeme tu, kterou kdybychom v účetní závěrce vynechali nebo její hodnotu zkusili, tak by závažným způsobem změnila rozhodování uživatelů.

b) Věrné zobrazení

Užitečná informace není pouze relevantní, ale měla by být i věrně zobrazená. Dokonale věrné zobrazení má tři vlastnosti: úplnost, nezaujatost a bezchybnost.

Úplná informace zobrazuje veškeré poznatky včetně popisků a vysvětlivek, tak aby každý pochopil zobrazovaný jev.

Nezaujatá informace není žádným způsobem záměrně zkreslená.

Bezchybná informace popisuje jev bezchybně, je úplná a proces sestavení vykázané informace byl vybrán správně.

Vylepšující kvalitativní charakteristiky

a) Srovnatelnost

Díky této vlastnosti jsou uživatelé účetních závěrek schopni identifikovat a porozumět podrobnostem a rozdílům u jednotlivých položek. Se srovnatelností souvisí další důležitá vlastnost konzistence. Konzistence zajišťuje, že stejné položky jsou vykázány stejným způsobem. Tato vlastnost funguje jak u jedné

účetní jednotky v průběhu času, tak i v jednom účetním období u různých účetních jednotek.

b) Ověřitelnost

Ověřitelnost zajišťuje to, že různí znalí a nezávislí pozorovatelé můžou dojít ke shodě, i když ne úplně v každém případě.

c) Včasnost

Včasné informace jsou podané s dostatečným předstihem, tak aby se na jejich základě mohli uživatelé včas rozhodnout.

d) Srozumitelnost

Jasně a stručně klasifikace, popisy a způsoby prezentování informace dělají informaci srozumitelnou.

(International Accounting Standards Boards, 2018)

2.3.5 Základní prvky účetní závěrky

Finanční situace a prvky jejího zobrazení

Finanční situace podniku je zobrazena k určitému okamžiku ve výkazu o finanční situaci pomocí aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Uspořádání tohoto výkazu je založeno na základní podobě bilanční rovnice, kdy se suma aktiv musí rovnat sumě pasiv (součet závazků a vlastního kapitálu).

- **Aktiva**

Aktiva jsou definována jako zdroj, jenž je nositelem budoucího ekonomického prospěchu, který vznikl v důsledku výsledků minulých skutečností a musí být řízený účetní jednotkou.

- **Závazky**

Závazky představují současnou povinnost účetní jednotky, která vznikla na základě minulých skutečností. Vyrovnaní závazku vyvolá snížení zdrojů jako ekonomického prospěchu účetní jednotky.

- **Vlastní kapitál**

Tento prvek účetní závěrky vyjadřuje reziduální podíl aktiv v podniku po odečtení veškerých závazků.

Finanční výkonnost a prvky jejího zobrazení

Na finanční výkonnost je v koncepci pravidel IFRS nahlíženo jinak, než je tomu v podmínkách českých účetních předpisů, neboť je vyjadřována tzv. úplným výsledkem hospodaření. Dle podmínek IFRS vyjadřuje změnu vlastního kapitálu, jenž může být způsobena nejrůznějšími transakcemi a událostmi s výjimkou těch, u kterých jsou vlastníci podniku protistranou a jednají jako vlastníci. Výkonnost podniku zobrazuje prostřednictvím výnosů a nákladů za určité období výkaz o úplném výsledku hospodaření.

- **Výnosy**

Výnosy zvyšují ekonomický prospěch v průběhu účetního období prostřednictvím zvýšení hodnoty aktiv, nebo snížením hodnoty závazků a ve svém důsledku vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu přímo vlastníky.

- **Náklady**

Náklady naopak snižují ekonomický prospěch v průběhu účetního období prostřednictvím snížení hodnoty aktiv, nebo zvýšením hodnoty závazků a ve svém důsledku vedou ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastního kapitálu vlastníkům (např. dividenda nikdy nemůže být nákladem).

(Alice Šrámková, Martina Křivánková, 2017)

2.3.6 Koncepty oceňování

Koncepční rámec rozděluje oceňovací báze do dvou skupin, které obsahují čtyři základní oceňovací základny.

- **Základny založené na historické bázi**

Historická pořizovací cena

Tato cena poskytuje informace odvozené na základě ceny transakce nebo jiné události, díky které vznikla např. (pořizovací cena, vlastní náklady).

U aktiv se jedná o částku vynaloženou za pořízení aktiva v době jeho pořízení.

U závazků se jedná o částku získatelnou za vznik závazku.

- **Základny založené na aktuální bázi**

Základny založené na aktuální bázi poskytují informace odrážející podmínky k datu vykazání.

Běžná reprodukční cena

U aktiv se jedná o částku, kterou by účetní jednotka musela uhradit v případě, kdyby chtěla pořídit stejné aktivum v současnosti.

U závazku se jedná o nediskontovatelnou částku, která by byla žádána při vypořádání závazků v současnosti.

Realizovatelná hodnota

U aktiv se jedná o částku, kterou by účetní jednotka získala v současnosti v případě, kdyby chtěla aktivum prodat (za normálních podmínek).

U závazků se jedná o nediskontovatelnou částku, která by byla žádána při vypořádání závazku za normálních podmínek.

Současná hodnota

U aktiv se jedná o diskontovanou hodnotu budoucích čistých peněžních příjmů účetní jednotky, způsobených budoucím používáním aktiv a nebo jejich prodejem.

U závazků se jedná o diskontovanou hodnotu budoucích čistých peněžních výdajů účetní jednotky, způsobených splacením závazků za normálních podmínek.

(International Accounting Standards Boards, 2018)

2.3.7 Pojetí a uchování kapitálu

Poslední část Koncepčního rámce se zaměřuje na pojetí a uchování kapitálu, které je nám známo z českého účetnictví jako uchování podnikové podstaty. Účetní jednotka řeší otázky, kdy je dosahováno zisku a kdy dochází ke zvýšení vlastního kapitálu. Zisk může být vykazán, pokud je podstata podniku uchována.

Ve většině případů účetní jednotky využívají finanční pojetí kapitálu, kdy je kapitál vymezen jako čistá aktiva, vlastní kapitál, investované peníze nebo kupní síla.

V případě fyzického pojetí kapitálu může být za kapitál považována například provozní kapacita, nebo produkční kapacita postavená na jednotkách výkonu za určitý časový okamžik.

Zachování finančního kapitálu

Když firma dosáhne v daném účetní období zisku, zvyšuje výši nominálního finančního kapitálu. Finanční kapitál může být uchován v nominálních peněžních jednotkách nebo v jednotkách stálé kupní síly.

Zachování fyzického kapitálu

Ke zvýšení fyzického kapitálu dojde v případě, kdy produkční kapacita (provozní kapacita) na konci účetního období převyší hodnotu na začátku účetního období (poté co jsou vyloučeny veškeré transakce s vlastníky v průběhu daného účetního období).

(Alice Šrámková, Martina Krivánková, 2017)

3 Metodické zásady vykazování dle IFRS

Představení vybraných standardů týkajících se nákladů a výnosů, jenž budou následně aplikovány v praktické části.

3.1 IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky

Nový standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky nahradil veškeré stávající standardy evropské i americké. Jedná se o první standard, který harmonizoval vykazování výnosů jednak evropských společností podle IFRS, tak i amerických společností, které vykazují podle US GAAP. Tento standard představuje výsledek společné práce IASB a FASB, jenž je účinný od 1. ledna 2018. IASB a FASB kladly důraz především na eliminaci nekonzistentnosti předchozích úprav a zvýšení srovnatelnosti informací o výnosech po celém světě.

IFRS 15 nahrazuje:

- IAS 18 Výnosy;
- IAS 11 Smlouvy o zhotovení;
- IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy;
- IFRIC 15 Dohody o výstavbě nemovitostí;
- IFRIC 18 Převody aktiv od zákazníků;
- SIC Interpretace 31 Výnos – barterové transakce zahrnující reklamní služby.

(PKF, 2018)

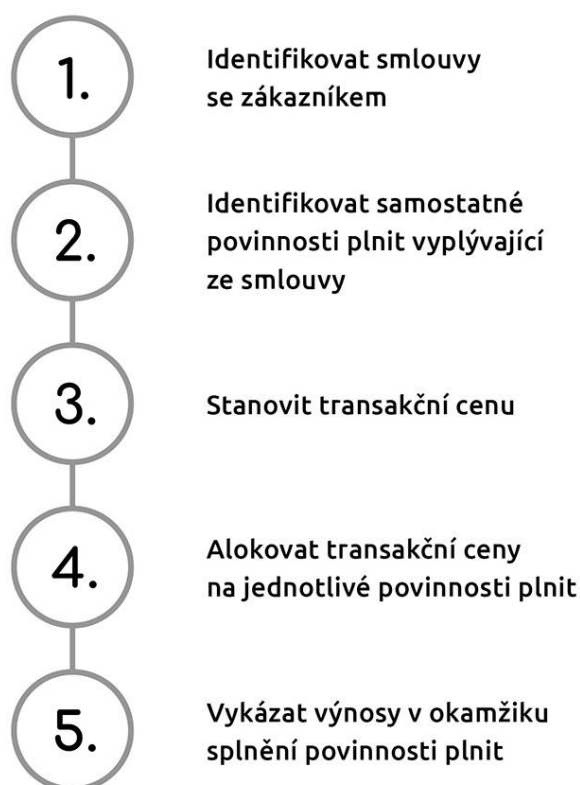
IFRS 15 na výnosy nahlíží poměrně revolučně prostřednictvím pětistupňového modelu. Standard se vztahuje na veškeré smlouvy týkající se dodání zboží či služeb zákazníkům a prodej nefinančních aktiv (např. v případě, kdy předmětem uzavření smlouvy se zákazníky je prodej účelového zařízení nebo nemovitosti, která sloužila pro administrativní účely, tak i tyto výnosy projdou pětistupňovým modelem). Naopak do jeho působnosti nespádají leasingové smlouvy, pojistné smlouvy, nefinanční nástroje a nepeněžní směny v rámci jednotek pohybujících se v totožném oboru podnikání za účelem zajistit dodávku zákazníkům (např. podniky v energetickém oboru).

(Libor Vašek, David Procházka, Alice Šrámková, 2019)

3.1.1 Pětistupňový model

V rámci pětistupňového modelu má účetní jednotka povinnost provést výnosy jednotlivými fázemi modelu, které jsou popsány níže na *Obrázku č. 1 – Jednotlivé kroky pětistupňového modelu*.

Obrázek č. 1 - Jednotlivé kroky pětistupňového modelu



Zdroj: Vlastní zpravování dle IFRS 15

Model by měl účetní jednotce pomoci odpovědět na otázky: zda vykázat výnos, v jaké výši ho vykázat, kdy vykázat (k jakému okamžiku), jakým způsobem (tzn. jakou technikou přiřazují protihodnotu) a jestli by měl být rozdělen na jednotlivé části, nebo ho vykázat celý v jeden okamžik. Došlo také k rozšíření podmínek pro zveřejnění informací o výnosech tzn., pokud by uživatel účetní závěrky sestavené dle IFRS zalistoval v komentáři, tak se dozví mnohem více informací, než tomu bylo dříve.

Na všech úrovních pětistupňového modelu je povinné aplikovat systematicky kvalifikovaný odborný úsudek a zásadu opatrnosti.

(Alice Šrámková, Martina Janoušková, 2015)

1. Krok - Identifikace smlouvy se zákazníky

První krok se zabývá tím, zda je vůbec identifikovaná smlouva se zákazníkem. Pokud ano, je dále potřeba ověřit, jestli splňuje kritéria pro to, aby mohla projít pětistupňovým modelem.

Za smlouvu neboli kontrakt je považováno ujednání alespoň mezi dvěma stranami, které zakládá vymahatelné povinnosti a práva.

Zákazníka představuje protistrana, která uzavřela smlouvu s jednotkou se záměrem získání produktů. Produkty musí být výsledkem běžné činnosti jednotky a také musí být vyměněny za sjednanou protihodnotu.

IFRS 15 vymezilo pět základních kritérií pro existenci smlouvy se zákazníkem:

- strany souhlasily se smlouvou a jsou připraveny ji plnit;
- jednotka je schopna určit práva stran k předmětu dodání;
- jednotka je schopna určit platební podmínky u zboží nebo služeb, které mají být převedeny;
- obchodní charakter smlouvy;
- existuje pravděpodobnost, že účetní jednotka obdrží protihodnotu, k níž má oprávnění.

Kritéria jsou posuzována jen na začátku vztahu a k pozdějšímu přehodnocování dochází pouze v případě, jsou-li důkazy o materiální změně. Pokud nastane situace, kdy je nutné přehodnocení vztahu, jsou upraveny jen závazky zbývající, k úpravě již vypršených nebo splněných nedochází. „*Není-li splněna, byť jedna z podmínek existence smlouvy, účetní jednotka nemůže vykázat výnos, i kdyby například obdržela část či celou protihodnotu.*“ Veškeré inkasa protihodnot od zákazníků musí být vykázány jako závazek.

(Alice Šrámková, Martina Křivánková, 2017)

Podmínka obchodního charakteru smlouvy má mít vliv na riziko, načasování a výši budoucích peněžních toků, protože zamezuje umělému nafukování výnosů zpětnými smě-

nami za zanedbatelné nebo nulové částky. Účetní jednotky mají povinnost posuzovat na podkladě veškerých dostupných informací schopnost a ochotu protistrany uhradit částku, kterou je oprávněna získat. Smlouvy se zákazníkem mohou mít ústní či písemnou podobu, ale jelikož by měla být zajištěna vymahatelnost, doporučuje se smlouvy uzavírat písemnou formou. Síla vymahatelnosti smlouvy vychází z charakteristik daného právního a podnikatelského prostředí a většinou se odlišuje dle toho o jaký se jedná stát nebo odvětví.

Smlouva by měla vzniknout mezi odběratelem a dodavatelem na podkladě ekonomické podstaty tzn. dvě nezávislé strany, které jsou ochotné vstoupit do obchodního vztahu. Jedna strana je schopná plnit, zatím co druhá strana je schopná a ochotná uhradit.

Dále standard pracuje s pravděpodobností. Účetní jednotky si musí zodpovědět otázku, zda je pravděpodobné, že v okamžiku uzavření smlouvy je zákazník schopný a ochotný uhradit závazek a zda je to pravděpodobné i k rozvahovému dni. Mohou nastat také situace, kdy výnos bude zahrnut do více časových období. Zejména se s tímto problémem setkáváme u smluv o zhotovení stavebních děl, kde se posuzuje, jestli zákazník bude solventní i následující roky. S výnosy by účetní jednotky měly pracovat, jako s živým organismem tzn. není to otázka pouze pravděpodobnosti a uvažování o jednotlivých kritériích pouze v okamžiku, kdy smlouva vznikla.

(Alice Šrámková, Martina Křivánková, 2017)

Identifikace samostatné povinnosti plnit

Když jsou splněna veškerá kritéria v rámci IFRS 15 a smlouva je identifikována, přejde účetní jednotka k druhému stupni modelu. Druhý stupeň spočívá v posuzování podmínek každé identifikované smlouvy související s obvyklou obchodní prací, zda je možné provést centralizaci a nebo zda jsou závazky identifikovány samostatně. Nejdůležitějšími určujícími faktory jsou odlišnosti zboží nebo služeb a užitek plynoucí zákazníkovi.

IFRS 15 umožňuje portfolio smluv, které účetní jednotka uzavřela přibližně ve stejném termínu a se stejným zákazníkem centralizovat neboli spojovat a účtovat o nich jako o jedné smlouvě, pokud jsou naplněna určitá kritéria (např. stavební firma dodává svým zákazníkům řadové domky, nebo předplacené telefonní karty u operátorů). A naopak může nastat situace, že jedna smlouva je decentralizována neboli dělena na závazků několik (např. nákup automobilu s pojištěním a servisem).

Dojde-li k významné změně smlouvy týkající se předmětu smlouvy, ceny nebo obojího zároveň standard podrobně upravuje modifikace smluv. Modifikace jsou v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech účtovány jako samostatné smlouvy, nebo jen jako změna podmínek smluv dosavadních.

(International Accounting Standards Board, 2016)

Určení výše transakční ceny

Transakční cena představuje částku protihodnoty neboli odměny, na kterou by účetní jednotka měla mít dle předpokladu nárok. Účetní jednotka tedy předpokládá, že peněžní prostředky inkasuje, pokud by ale nastala situace, kdyby zákazník nebyl schopen dostát svým závazkům je nezbytné zacházet se smlouvou jako se ztrátovou.

Tato cena obsahuje:

- Odhad variabilní části protihodnoty;
- Časovou hodnotu peněz;
- Reálnou hodnotu případného nepeněžního protiplnění;
- Část protihodnoty, která nebude zákazníkem hrazena.

IFRS 15 říká, že součástí transakční ceny bude odhad (co nejvěrnější odborný úsudek) variabilní části protihodnoty. Nejčastěji se jedná o záležitosti týkající se stavebních smluv, kde může nastat situace dodání v dřívějším termínu, nebo zákazník neuhradí včas. Odhadem může být vážená očekávaná hodnota nebo nejpravděpodobnější obdržená částka.

Komplikace nastávají u výnosů týkajících se více účetních období např. odložené platby, kdy účetní jednotky musí do výnosů promítnout časovou hodnotu peněz pomocí diskontování. Pro diskontaci na současnou hodnotu využívají účetní jednotky implicitní úrokovou míru. Rozdíl mezi původní cenou a současnou je úrok, který musí být časově rozložen do jednotlivých období na základě akruálního principu. V případě, kdy je účetní jednotka schopna odhadnout reálnou hodnotu, tak implicitní úrokovou sazbu dopočítá, a pokud není schopna reálnou hodnotu odhadnout (běžnější) stanoví implicitní úrokovou sazbu na základě obvyklé bankami poskytované úrokové sazby.

Dále by se do transakční ceny mohla promítnout reálná hodnota případného nepeněžního protiplnění např. u stavebních smluv.

Poslední případnou částí transakční ceny může být část nehrazená zákazníkem.

(International Accounting Standards Board, 2016)

Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plnit

Jestliže účetní jednotka stanovila transakční cenu a smlouva se zákazníkem obsahuje více povinností plnit, tak transakční cenu následně alokuje na jednotlivé povinnosti plnit. Alokace probíhá na základě poměru prodejní ceny tzv. samostatná prodejní cena (stand-alone selling prices) znamenající částku, kterou by zákazník zaplatil za poskytnutou službu či produkt samostatně a nezávisle na ostatních plnění ve smlouvě.

Samostatná prodejní cena je určena ve smlouvě a nebo účetní jednotka provede odhad zohledňující tržní podmínky. Standard umožňuje použít pro odhad modifikovaný tržní model:

- Náklady plus přiměřená přírážka;
- Reziduální metoda;
- Jejich kombinace.

(Alice Šrámková, Martina Krivánková, 2017)

Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

Výnos ze smlouvy se zákazníkem účetní jednotka uznává ve chvíli, kdy došlo k převodu kontroly nad zbožím či službami na zákazníka. Okamžik vykázání výnosů může být jednorázový (např. dodání zboží) nebo může probíhat určitou dobu (např. smlouvy v oblasti stavebnictví).

(Drábková, 2018)

3.2 IAS 17 Leasingy

„Leasing je smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.“

(Oswald, 2011)

IAS 17 poměrně zásadně separoval finanční a operativní formu leasingu pomocí stanovených kritérií. Způsob promítnutí leasingu se liší podle jeho formy, kdy operativní leasing představuje nájem účtován jako časově rozlišený náklad. Finanční leasing je chápán jako samostatná investice využívána obchodními korporacemi, která je odpiso-

vána vždy nájemcem. Dle IAS 17 nájemci a pronajímatelé samostatně zvažovali kritéria, zda se jedná o finanční nebo operativní leasing. V některých případech se tedy mohlo stát, že nájemce vyhodnotil leasing jako finanční a pronajímatel jako operativní a tím docházelo k rozevření srovnatelnosti výkazů pronajímatel/nájemce. IFRS 16 tento nedostatek odstraňuje a dívá se na odpisované aktivum v rámci finančního i operativního leasingu přes aktiva nájemce.

(Chrámecká, 2017)

3.3 IFRS 16 Leasingy

Od 1. ledna 2019 je účinný nový standard IFRS 16 Leasingy, který nahrazuje dřívější IAS 17 Leasing. S účinností nového standardu přicházejí značné změny především pro nájemce.

U pronajímatelů se zvyšují jen požadavky na rozsah zveřejněných informací v příloze k účetní závěrce. Pronajímatelé tedy pořád separují operativní leasing od finančního na základě víceméně podobných kritérií platících doposud. Operativní leasing zobrazuje pronajímané aktivum v rozvaze a výnosy z nájmu jsou lineárně zachyceny ve výsledovce jako odpisy aktiva. Finanční leasing může být považován za prodej a poskytnutí úvěru, účetní jednotka proto musí odúčtovat aktivum z rozvahy a nahradit ho pohledávkou z finančního leasingu. Poskytnutý úvěr generuje výnosy ve formě úroků.

Nájemce svá najatá aktiva zachycuje v rozvaze bez návaznosti na to o jakou formu leasingu se jedná, což představuje hlavní požadavek IFRS 16. Aktiva jsou v rozvaze uváděna jako právo k užití, proti kterému je zaznamenán finanční závazek z nájmu. Odpisy aktiva a úroky z titulu finančního závazku jsou vykázány ve výsledovce.

Z toho vyplývá, že nájemce může vykazovat finanční závazek vůči pronajímateli i když pronajímatel o finanční pohledávce neúčtuje, protože se u něj bude jednat o operativní leasing. A současně bude jedno aktivum zobrazeno v rozvaze jak nájemce (např. právo k užití stavby), tak i pronajímatele (např. stavba).

(Chrámecká, 2017)

3.3.1 Postup při vykazování leasingu u nájemce

Jak nájemce postupuje při vykazování leasingu je zobrazeno na obrázku č. 2 – *Postup při zpracování leasingu z pohledu nájemce.*

Obrázek č. 2 - Postup při zpracování leasingu z pohledu nájemce



Zdroj: Vlastní zpracování dle (VOX)

4 Oceňování a vykazování dle IFRS

4.1 Oceňování nákladů a výnosů dle IFRS

Náklady a výnosy do účetnictví sami o sobě nejdou, vždy nesou podvojný zápis tzn., že jsou ovlivněny přímo způsobem oceňování rozvahových položek.

(Pavel Dolák, Eva Fryjaufová, 2017)

4.2 Vykazování dle IFRS

4.2.1 Výnosy

O výnosech se účtuje v okamžiku přechodu kontroly nad dodaným zbožím či službami na zákazníka, v částce předpokládané protihodnoty. Přechod kontroly může být přechodem jednorázovým, nebo probíhá po určitou dobu. Výnosy jsou v návaznosti na to o jaký typ přechodu kontroly se jedná, vykázány buď v okamžiku převedení kontroly jednorázově, nebo průběžně.

(Pavel Dolák, Eva Fryjaufová, 2017)

K uznání výnosů dochází v návaznosti na různé transakce a události, které mohou být podnikem cílené a zamýšlené (prodej zboží, poskytování služeb, prodej dlouhodobého hmotného majetku) nebo i neovlivnitelné (zvýšení tržní ceny držených cenných papírů, příznivé změny kurzu).

Výnosy se v rámci formování struktury úplného výsledku hospodaření rozdělují do dvou vnitřních skupin:

výnosy plynoucí z hlavní činnosti a opakovaných činností podniku (označované jako revenue).

výnosy ostatní (označované jako gains). Do kategorie ostatních výnosů patří výnosy z vedlejších, nepravidelných, nahodilých a neovlivnitelných činností podniku.

(Alice Šrámková, Martina Janoušková, 2015)

4.2.2 Náklady

Náklady jsou uznatelné ve chvíli kdy:

- **Jsou spolehlivě měřitelné** tzn. náklad je možné vykázat, pokud jsou účetní jednotce známy informace, na jejichž základě lze spolehlivě stanovit hodnotu nákladů.

- **Matching princip** tzn. náklad lze vykázat pouze tehdy, pokud je známa výše výnosů a naopak. Tento princip zajišťuje uživatelům účetní závěrky vidět skutečně vygenerovanou výši zisku na podkladě ekonomické podstaty, protože přiřazuje náklady dle věcné a časové shody.
- **Princip zvýšení závazků v časové periodě**

Náklady je možné vykázat, jen když platí všechna kritéria zároveň.

K uznání nákladů dochází v návaznosti na různé transakce a události, které mohou být podnikem cílené a zamýšlené nebo neovlivnitelné stejně jako je tomu u výnosů.

Náklady se v rámci formování struktury úplného výsledku hospodaření rozdělují do dvou vnitřních skupin:

náklady vznikající při realizaci hlavních výdělečných a opakovaných činností podniku (označované jako expenses).

náklady ostatní (označované jako losses). Do kategorie ostatních nákladů patří náklady z vedlejších, nepravidelných, nahodilých a neovlivnitelných činností podniku.

(Libor Vašek a kol., 2019)

4.3 Členění nákladů dle IFRS

V podmínkách IFRS je prioritní účelové členění tzn. za jakým účelem byly náklady vynaloženy. Účelové náklady jsou přiřazovány na principu materiality neboli významnosti nákladů.

(Drábková, 2018)

4.3.1 Provozní náklady

Druhové náklady (odpisy, spotřeba materiálu, energie, osobní náklady)

Účelové náklady (náklady na výrobu, správu a odbyty)

(Drábková, 2018)

4.3.2 Finanční náklady

Do této skupiny nákladů zahrnujeme ty, jenž souvisí s finanční činností účetní jednotky např. úroky a kurzové rozdíly.

(Drábková, 2018)

4.3.3 Účelové členění nákladů

- **Výrobní náklady**

Náklady na položky zásob, jež byly prodány v daném účetním období (matching princip).

Náklady na prodané výrobky obsahují:

- 1) Přímý materiál (materiál přímo přiřaditelný na jednotku výkonu);
- 2) Přímé mzdy (mzdy přímo přiřaditelné na jednotku výkonu);
- 3) Výrobní režie (kalkulace plných nákladů tedy fixní i variabilní náklady).

- **Administrativní náklady**

- 1) Platy administrativním zaměstnancům;
- 2) Spotřeba kancelářských potřeb;
- 3) Účelově přiřazené odpisy administrativních dlouhodobých aktiv;
- 4) Náklady na telefon a poštovné, účetní a správní služby atd.

- **Odbytové náklady**

- 1) Mzdové náklady pracovníků odbytu;
- 2) Provize;
- 3) Náklady na reklamy;
- 4) Dopravní náklady;
- 5) Odpisy zařízení obchodů atd.

- **Ostatní provozní náklady**

Do této skupiny spadají náklady, které nelze přiřadit k nákladům výroby, správy či odbytu.

- 1) Náklady na výzkum;
- 2) Ztráty z prodeje dlouhodobých aktiv atd.

(Drábková, 2018)

5 Rozdíly mezi českým účetnictvím a IFRS

Mezi IFRS a ČÚP existuje velká spousta odlišností, které budou v následujícím textu shrnuty.

5.1 Hlavní obecné rozdíly

Věrný a poctivý obraz

- **Úprava dle IFRS**

Věrný a poctivý obraz skutečnosti dle IAS 1 může být naplněn pouze tehdy, když účetní jednotka bude využívat postupy v souladu s IFRS. Odchýlení v praxi není téměř možné.

- **Úprava dle ČÚP**

Pokud nastanou specifické transakce, v rámci kterých by aplikace účetních metod stanovených dle ČÚP byla neslučitelná s dosažením věrného a poctivého obrazu, má účetní jednotka povinnost se od nich odchýlit.

Dále musí účetní jednotka kvantifikovat dopady při změně účetní techniky a v příloze k účetní závěrce vysvětlit, jak použití této techniky lépe zobrazuje věrný a poctivý obraz skutečnosti.

Formáty finančních výkazů

- **Úprava dle IFRS**

Standard IAS 1 udává pouze minimální požadavky týkající se obsahu rozvahy, výsledovky a výkazu změn vlastního kapitálu.

Standard IAS 7 obsahuje rovněž minimální požadavky na obsah výkazu o peněžních tocích.

- **Úprava dle ČÚP**

Formáty jsou přesně definovány.

Složky účetní závěrky

- **Úprava dle IFRS**

Každý z výkazů je požadován vždy.

- **Úprava dle ČÚP**

V některých případech (mikro a malé účetní jednotky) je výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků dobrovolnou součástí účetní závěrky.

Definice a vykazování základních prvků účetní závěrky

- **Úprava dle IFRS**

Existuje definice aktiv, závazků, nákladů a výnosů i kritéria pro jejich vykazování.

- **Úprava dle ČÚP**

Neexistuje definice aktiv, závazků, nákladů a výnosů ani kritéria pro jejich vykazování.

Oceňovací báze

- **Úprava dle IFRS**

Oceňování současnou hodnotu je povoleno.

- **Úprava dle ČÚP**

Oceňování současnou hodnotu je zakázáno.

Měna pro vykazování

- **Úprava dle IFRS**

Měna pro vykazování je tzv. funkční měna (měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém podnik působí).

Je povoleno vykazovat dle tzv. prezentační měny (libovolná měna), na kterou musí být proveden přepočítání dle standardu.

- **Úprava dle ČÚP**

Společnost se sídlem v České republice má povinnost sestavovat účetní závěrkou v českých korunách.

Účtová osnova

- **Úprava dle IFRS**

Není definována.

- **Úprava dle ČÚP**

Je definována.

(Vojáčková, 2018)

5.2 Odlišnosti související s výnosy

Definice výnosů

- **Úprava dle IFRS**

Výnosy jsou definovány jako hrubé přírůstky prospěchu z běžné činnosti účetní jednotky, díky kterým dochází ke zvýšení kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků.

- **Úprava dle ČÚP**

Definice neexistuje.

Vykazování výnosů

- **Úprava dle IFRS**

Dle IFRS 15 jsou výnosy vykázány dle pětistupňového modelu v okamžiku, kdy přechází kontrola na zákazníka.

- **Úprava dle ČÚP**

Ve většině případů převažuje formální a právní interpretace. Neexistují srovnatelné úpravy.

Povaha výnosů

- **Úprava dle IFRS**

Výnosy a zisky jsou jasně rozlišeny.

- **Úprava dle ČÚP**

Výnosy a zisky nejsou rozlišeny.

Oceňování výnosů

- **Úprava dle IFRS**

Výnosy jsou oceňované pomocí fair value protihodnoty a to buď přijaté, nebo nárokováné a také respektují faktor času neboli časovou hodnotu peněz.

- **Úprava dle ČÚP**

Neexistují žádné úpravy. Výnosy jsou oceňovány nominální hodnotou přijaté platby nebo fakturované částky.

Není respektován faktor času, pohledávky se nediskontují.

Aplikační kritéria

- **Úprava dle IFRS**

IFRS obsahuje velmi podrobné rozpracování.

- **Úprava dle ČÚP**

Žádná aplikační kritéria.

Identifikace transakce

- **Úprava dle IFRS**

Kritéria jsou aplikována na jednotlivé složky transakce nebo více transakcí dohromady.

- **Úprava dle ČÚP**

ČÚP neřeší, jeden obchod představuje jednu transakci, která vede k výnosu.

Dlouhodobé závazky

- **Úprava dle IFRS**

Rozsáhlá pravidla.

- **Úprava dle ČÚP**

Žádná pravidla.

(PWC, 2009)

5.3 Odlišnosti související s náklady

Definice nákladů

- **Úprava dle IFRS**

Náklady jsou definovány jako poklesy ekonomických užitků vedoucích ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpání vlastníky.

- **Úprava dle ČÚP**

Definice neexistuje.

Nákladové úroky (výpůjční náklady)

- **Úprava dle IFRS**

Výpůjční náklady související s tzv. způsobilým aktivem vyžadují aktivaci do rozvahy jako součást pořizovací ceny aktiva.

- **Úprava dle ČÚP**

Pro úroky z úvěru vztahující se k pořizování aktiv je možné účtování přímo do nákladů nebo provést aktivaci do rozvahy po dobu pořizování aktiva.

Zaměstnanecké akcie jako forma odměňování

- **Úprava dle IFRS**

Náklady, které vznikly z titulu zaměstnaneckých akcií jsou vykazovány ve výkazu o úplném výsledku hospodaření a současně jako závazek, pokud proběhne uhrazení transakce peněžními prostředky nebo jako zvýšení kapitálu.

Zaučtovaná hodnota je oceněna reálnou hodnotou poskytovaných kapitálových nástrojů.

- **Úprava dle ČÚP**

Absence standardu, který by popisoval jak vykázat nebo ocenit.

Údaje o akciích užívaných jako odměna pro představenstvo, dozorčí radu a vedení se zveřejňují.

Pokud jsou závazky hrazeny v hotovosti, jsou vykázány v rozvaze jako závazky a současně v odpovídající hodnotě také ve výsledovce.

(PWC, 2009)

6 Metodika

6.1 Cíl a obsah práce

Hlavním cílem této práce je komparace vykazování výnosů a nákladů z pohledu českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve vybrané účetní jednotce. Dále jsou stanoveny dva dílčí cíle. Prvním z nich je vytvoření úplného výsledku hospodaření vybrané účetní jednotky a druhým cílem je komparace IFRS 15 a IAS 18.

Praktická část diplomové práce je rozdělena na několik dalších částí.

V první části bude představena zvolená účetní jednotka, která byla vybrána z oblasti stavebnictví. Tato účetní jednotka není povinna vykazovat dle IFRS, ale bude provedeno nastínění toho, jak by její výkaz o úplném výsledku hospodaření mohl vypadat, kdyby ji takováto povinnost uložena byla.

Dále bude provedeno přeskupení položek výkazu zisku a ztráty roku 2018 v druhovém členění pomocí převodového můstku na úplný výsledek hospodaření.

Jelikož se nepodařilo získat interní informace od vybrané účetní jednotky budou pro dosažení stanovených cílů vytvořeny tři případové studie. Namodelované případové studie souvisejí s položkami výkazu zisku a ztráty, u kterých nestačí pouze jejich přeskupení na základě převodového můstku, ale je potřeba dle IFRS i jejich přepočítání. Uvedené hodnoty v případových studiích jsou jen orientační, neuvažují o DPH a nemusejí být shodné s reálnými částkami na daném trhu.

Případová studie č. 1 souvisí s vykazováním výnosů ze smluv se zákazníky. Jejím cílem je ukázat, jak se postupuje dle IFRS, pokud je účetní jednotkou poskytnut obchodní úvěr, který je postupně splácen. Poté budou na případovou studii aplikovány ČÚP a následně porovnány rozdíly.

V rámci zobrazení odlišností vykazování nákladů bude vytvořena případová studie č. 2 týkající se vykazování operativního leasingu ze strany nájemce. Nejdříve bude aplikován IFRS 16, poté ČÚP a následně opět vyhodnoceny rozdíly.

Následující část diplomové práce zahrnuje úpravu úplného výsledku hospodaření o přepočtené položky z uvedených případových studií.

Pro dosažení druhého dílčího cíle je namodelována poslední případová studie č. 3, která se opět týká vykazování výnosů ze smluv se zákazníky. Jako první bude aplikován IAS 18 (používaný do roku 2018), následně nový standard IFRS 15, který smlouvu provede jednotlivými kroky pětistupňového modelu. Cílem tohoto praktického příkladu je ukázat, jak se postupuje v případě, kdy jsou identifikovány dvě samostatné povinnosti plnit a komparace IAS 18 a IFRS 15.

V závěru praktické části práce budou vyhodnoceny dopady a srovnány kvality reportů pro uživatele finančních výkazů doplněna o doporučení.

7 Charakteristika vybrané účetní jednotky

Vybraná účetní jednotka XYZ je společností s ručením omezeným, jejíž předmětem podnikání je provádění staveb, projektování a pronájem obytných vozů. Účetní jednotka se specializuje v oblasti pozemního stavitelství především na rekonstrukce, bytovou, komerční a průmyslovou výstavbu. Společnost vznikla 14. září v roce 2005 a sídlí v jižní Čechách v Táboře.

8 Výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 2018

Výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ, s.r.o. k 31. 12. 2018 v druhovém členění ve zkráceném rozsahu v tis. Kč je zobrazen níže v *Tabulce č. 1 – Výkaz zisku a ztráty 2018*. Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu je přiložen v příloze diplomové práce.

Tabulka č. 1 - Výkaz zisku a ztráty 2018 ⁽¹⁾

Označení ⁽²⁾	Položky výkazu zisku a ztráty ⁽³⁾	2018	2017
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb ⁽⁴⁾	62 574	10 634
A.	Výkonová spotřeba ⁽⁵⁾	58 304	8 227
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-) ⁽⁶⁾	411	-27
D.	Osobní náklady ⁽⁷⁾	1 910	1 918
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti ⁽⁸⁾	368	389
III.	Ostatní provozní výnosy ⁽⁹⁾	176	10
F.	Ostatní provozní náklady ⁽¹⁰⁾	76	79
*	Provozní výsledek hospodaření ⁽¹¹⁾	1 681	58
J.	Nákladové úroky a podobné náklady ⁽¹²⁾	28	41
K.	Ostatní finanční náklady ⁽¹³⁾	44	48
*	Finanční výsledek hospodaření ⁽¹⁴⁾	-72	-89
**	Výsledek hospodaření před zdaněním ⁽¹⁵⁾	1 609	-31
L.	Daň z příjmů ⁽¹⁶⁾	62	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění ⁽¹⁷⁾	1 547	-31
***	Výsledek hospodaření za účetní období ⁽¹⁸⁾	1 547	-31
*	Čistý obrat za účetní období ⁽¹⁹⁾	62 750	10 644

⁽¹⁾ Profit and loss statement 2018; ⁽²⁾ Signifikation. ⁽³⁾ Items of profit and loss statement;

⁽⁴⁾ Revenues from own products and services; ⁽⁵⁾ Consumption for products; ⁽⁶⁾ Changes in inventory of own products; ⁽⁷⁾ Personal costs; ⁽⁸⁾ Operating part adjustments; ⁽⁹⁾ Other operating revenues; ⁽¹⁰⁾ Other operating costs; ⁽¹¹⁾ Operating profit/loss; ⁽¹²⁾ Interest

costs and similar costs; ⁽¹³⁾ Other financial costs; ⁽¹⁴⁾ Profit/loss from financial operations; ⁽¹⁵⁾ Profit/loss before tax; ⁽¹⁶⁾ Income tax; ⁽¹⁷⁾ Profit/loss after tax; ⁽¹⁸⁾ Profit/loss of accounting period; ⁽¹⁹⁾ Net turnover of accounting period. Zdroj: Vlastní zpracování na základě výkazů společnosti XYZ, s.r.o.

9 Převodový můstek

Prostřednictvím níže uvedeného převodového můstku budou přeskupeny jednotlivé položky výkazu zisku a ztrát do formy, která odpovídá úplnému výsledku hospodaření v druhovém členění.

Individuálně vykázané položky

Položky související se základní a opakující se činností, tedy činností hlavní, nemají ziskový ani ztrátový charakter, z toho důvodu se provádí jejich individuální vykázání. Jedná se o *Tržby z prodeje výrobků a služeb* vykázány jako *Tržby*, *Spotřebu materiálu a energie* vykázány jako *Materiál a energie* a *Služby* vykázány jako *Náklady na služby*.

Individuálně se vykazují také položky *Změna stavu zásob vlastní činnosti* jako *Změna stavu zásob vlastní činnosti*, *Úprava hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé* jako *Odpisy*, *Ostatní nákladové úroky a podobné náklady* jako *Nákladové úroky a daň z příjmu splatná* jako *Daňové náklady*.

VH za účetní období je vykázán na položce *Zisk za účetní období*.

Položky, které se individuálně nevykazují

Výkonová spotřeba, *Osobní náklady*, *Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady*, *Úprava hodnot v provozní oblasti*, *Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*, *Ostatní provozní výnosy*, *Ostatní provozní náklady*, *Provozní VH*, *Nákladové úroky a podobné náklady*, *Finanční VH*, *VH před zdaněním*, *Daň z příjmů*, *VH po zdanění* a *Čistý obrat za účetní období* jsou položky, které se nevykazují individuálně.

Sloučené položky

Nákladové položky související se zaměstnanci, konkrétně *Mzdové náklady*, *Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění* a *Ostatní náklady* jsou seskupeny a vykázány společně na položce *Náklady na zaměstnance*. Další skupinou nákladů, která je seskupena do jedné položky *Provozní zisk* jsou *Tržby z prodaného dlouhodobého majetku*, *Tržby z prodaného materiálu* a *Jiné provozní výnosy*. *Provozní ztráta* zahrnuje *Daně a poplatky* a *Jiné provozní náklady*.

Kompenzující se položky

U položek, které mají ziskový, nebo ztrátový charakter je nutné navíc provést jejich kompenzaci.

Položka *Finanční ztráta* vznikne kompenzací *Ostatních finančních výnosů* a *Ostatních finančních nákladů*.

(Komora auditorů České republiky, 2011)

10 Výkaz úplného výsledku hospodaření za rok končící 31. 12. 2018 – po přeskupení položek

Na základě výše zpracovaného postupu byly položky přeskupeny, tak aby odpovídaly struktuře úplného výsledku hospodaření viz *Tabulka č. 2 – Úplný výsledek hospodaření 2018 po přeskupení položek*.

Tabulka č. 2 - Úplný výsledek hospodaření 2018 po přeskupení položek ⁽¹⁾

Položky úplného výsledku hospodaření ⁽²⁾	V tis. Kč ⁽³⁾
Tržby ⁽⁴⁾	62 574
Materiál a energie ⁽⁵⁾	8 070
Náklady na služby ⁽⁶⁾	50 234
Změna stavu zásob vlastní činnosti ⁽⁷⁾	411
Náklady na zaměstnance ⁽⁸⁾	1 910
Odpisy ⁽⁹⁾	368
Provozní zisk ⁽¹⁰⁾	176
Provozní ztráta ⁽¹¹⁾	76
Nákladové úroky ⁽¹²⁾	28
Daňové náklady ⁽¹³⁾	62
Finanční ztráta ⁽¹⁴⁾	44
Zisk za účetní období ⁽¹⁵⁾	1 547

⁽¹⁾ Statement of comprehensive income after regrouping of items; ⁽²⁾ Items of statement of comprehensive income; ⁽³⁾ In thousands of CZK; ⁽⁴⁾ Revenues; ⁽⁵⁾ Material and energy; ⁽⁶⁾ Services costs; ⁽⁷⁾ Changes in inventory of own products; ⁽⁸⁾ Employees costs; ⁽⁹⁾ Depreciations; ⁽¹⁰⁾ Operating profit; ⁽¹¹⁾ Operating loss; ⁽¹²⁾ Interest cost; ⁽¹³⁾ Tax costs; ⁽¹⁴⁾ Financial loss; ⁽¹⁵⁾ Profit of accounting period. Zdroj: Vlastní zpracování na základě Metodické pomůcky pro audit společností připravující účetní závěrku podle Mezinárodních standardů (IFRS)

11 Výkaz úplného výsledku hospodaření – přepočet položek

U některých položek výkazu zisku a ztrát nestačí jen jejich přeskupení, ale je nutný i jejich přepočet. Ilustrace takovýchto přepočtů je znázorněna níže viz *Případová studie č. 1 Vykazování výnosů ze smluv se zákazníky – prodej materiálu* a *Případová studie č. 2 Operativní leasing z pohledu nájemce*.

11.1 Případová studie č. 1 Vykazování výnosů ze smluv se zákazníky – prodej materiálu

Společnost XYZ, s.r.o. se na konci roku 2017 rozhodla o prodeji nevyužívaného materiálu, aby uvolnila kapacitu na skladě. 1. 1. 2018 uzavřela smlouvu se zákazníkem A, se kterým se domluvila na prodeji materiálu v hodnotě 120 000 Kč. Tato platba bude hrazena třemi splátkami viz *Tabulka č. 3 – Harmonogram splátek*. Účetní jednotka provedla odhad diskontní sazby, která odpovídá úvěrovému riziku zákazníka ve výši 5,71 %.

Tabulka č. 3 - Harmonogram splátek ⁽¹⁾

Splátky ⁽²⁾	Datum splátky ⁽³⁾	Hodnota splátky v Kč ⁽⁴⁾
1. Splátka	15. 1. 2018	50 000
2. Splátka	31. 12. 2018	40 000
3. Splátka	31. 12. 2019	30 000

⁽¹⁾ *Payment schedule*; ⁽²⁾ *Payments*; ⁽³⁾ *Date of payment*; ⁽⁴⁾ *Payment value in CZK*.

Zdroj: Vlastní zpracování

11.1.1 Aplikace IFRS 15

Pětistupňový model

Na smlouvu bude aplikován IFRS 15, který ji provede jednotlivými kroky pětistupňového modelu.

1. Krok - identifikace smlouvy se zákazníkem

Smlouva vznikla mezi nezávislými stranami tzn. odběratelem (zákazník A) a dodavatelem (XYZ, s.r.o.) na podkladě ekonomické podstaty, kdy společnost XYZ, s.r.o. je schopna plnit a zákazník A schopný a ochotný uhradit.

Se zákazníkem A společnost XYZ, s.r.o. nespolupracuje poprvé, dřívější spolupráce probíhaly vždy bez problému, proto je zákazník A vyhodnocen jako spolehlivý a je pravděpodobné, že smlouva bude uhrazena včas a ve stanovené výši.

Společnost XYZ, s.r.o. nemá se zákazníkem A sjednáno více smluv.

Smlouva na prodej materiálu splňuje veškerá kritéria pro identifikaci smlouvy se zákazníkem.

2. Krok – identifikace samostatné povinnosti plnit

V rámci této smlouvy byly identifikovány dvě samostatné plnění, kdy společnost XYZ, s.r.o. jednak zákazníkovi A prodá materiál, ale současně poskytne obchodní úvěr. První protiplnění je identifikováno jako výnosy z prodeje materiálu a druhé protiplnění představuje úrokový výnos z poskytnutého obchodního úvěru.

3. Krok – určení transakční ceny

Transakční cena je tvořena pouze fixní složkou, která je uvedena ve smlouvě.

4. Krok – alokace transakční ceny

Ve smlouvě byly identifikovány dvě samostatná protiplnění. Alokace transakční ceny je provedena níže.

5. Krok – vykázání výnosů

Hodnota výnosů musí být pro každé plnění (výnos z prodeje materiálu, úrokový výnos) vypočítána zvlášť dle identifikovaných samostatných plnění.

Výnos z prodeje materiálu

Tento výnos bude oceněn v reálné hodnotě jako současná hodnota budoucích smluvních úhrad. Úhrada první splátky, proběhla hned po vystavení smlouvy v lednu 2018, proto není diskontována. Druhou splátku je již potřeba diskontovat, protože úhrada je odsunuta až na konec roku 2018, to samé u třetí splátky, která je hrazena až na konci roku 2019. Současná hodnota reprezentuje výnosy z prodeje materiálu, od kterých po odečtení skutečných nákladů na materiál získáme hodnotu zisku.

$$SH: 50\,000 + \frac{40\,000}{(1 + 0,0571)^1} + \frac{30\,000}{(1 + 0,0571)^2} \doteq 114\,686 \text{ Kč}$$

Skutečné náklady na prodaný materiál: 102 305 Kč

Zisk: 114 686 – 102 305 = 12 381 Kč

Úrokový výnos

Úrokový výnos se vypočítá jako rozdíl mezi cenou uvedenou ve smlouvě a současnou hodnotou budoucích smluvených úhrad.

Úrokový výnos: $120\,000 - 114\,686 = 5\,314$ Kč

11.1.2 Postup účtování dle IFRS

Dle standardu IFRS 15 společnost XYZ, s.r.o. nejdříve k 15. 1. 2018 zaúčtuje na vrub účtu *Tržeb* současnou hodnotu budoucích smluvených úhrad 114 686 Kč. Oproti tržbám jsou zaúčtovány dvě položky, první z nich je zaúčtována ve prospěch účtu *Peněžní prostředky* a představuje první úhradu pohledávky ve výši 50 000 Kč. Druhá položka je zaúčtována ve prospěch účtu *Pohledávky* ve výši 64 686 Kč. Hodnota pohledávky je vypočítána jako rozdíl současné hodnoty budoucích smluvených úhrad a první splátky.

Druhý účetní případ proběhne v poslední den roku 2018, kdy je uhrazena další část pohledávky ve výši 40 000 Kč zaúčtována na vrub účtu *Peněžní prostředky*. Díky odloženým splátkám vzniká společnosti XYZ, s.r.o. i úrokový výnos z titulu poskytnutí obchodního úvěru. Úrokový výnos je vypočítán jako součin prozatím neuhrazené pohledávky s úrokovou mírou a zaúčtován na vrub účtu *Úrokový výnos* ve výši 3 694 Kč. Ve prospěch účtu *Pohledávky* je zaúčtována zbývající neuhrazená pohledávka v hodnotě 26 847 Kč, jejíž hodnotu získáme, pokud od dosud neuhrazené pohledávky odečteme druhou diskontovanou splátku.

Třetí účetní případ proběhne v poslední den roku 2019, kdy je uhrazena poslední splátka ve výši 30 000 Kč zaúčtována na vrub účtu *Peněžní prostředky*. Úrokový výnos 1 620 Kč je vypočítán pomocí rozdílu mezi celkovým úrokovým výnosem a úrokovým výnosem roku 2018 a zaúčtován ve prospěch účtu *Úroky*. U pohledávky se postupuje analogicky jako v předchozím roce.

Výše pohledávky k 1. 2. 2018: $114\,686 - 50\,000 = 64\,686$ Kč

Úrokový výnos 2018: $64\,686 * 0,0571 \doteq 3\,694$ Kč

Hodnota druhé diskontované splátky: $40\,000 / (1 + 0,0571)^1 \doteq 37\,839$ Kč

Výše pohledávky k 31. 12. 2018: $64\,686 - 37\,839 = 26\,847$ Kč

Úrokový výnos 2019: $5\,314 - 3\,694 = 1\,620$ Kč

Hodnota třetí diskontované splátky: $30\,000 / (1 + 0,0571)^2 \doteq 26\,847$ Kč

Výše pohledávky k 31. 12. 2019: 64 686 – 26 847 = 37 839 Kč

Jak zaúčtovat výnosy dle IFRS je shrnuto níže v *Tabulce č. 4 – Postup účtování dle IFRS*.

Tabulka č. 4 - Postup účtování dle IFRS ⁽¹⁾

Účetní období ⁽²⁾	Částka v Kč ⁽³⁾	MD ⁽⁴⁾	D ⁽⁵⁾
1. 2. 2018	50 000	Peněžní prostředky ⁽⁶⁾	
	64 686	Pohledávka ⁽⁷⁾	
	114 686		Tržba ⁽⁸⁾
31. 12. 2018	40 000	Peněžní prostředky ⁽⁶⁾	
	3 694	Úrokový výnos ⁽⁹⁾	
	26 847		Pohledávka ⁽⁷⁾
31. 12. 2019	30 000	Peněžní prostředky ⁽⁶⁾	
	1 620	Úrokový výnos ⁽⁹⁾	
	37 839		Pohledávka ⁽⁷⁾

⁽¹⁾ Accounting procedure according to IFRS ⁽²⁾ Accounting period; ⁽³⁾ Value in CZK; ⁽⁴⁾ Debit side; ⁽⁵⁾ Credit side; ⁽⁶⁾ Funds; ⁽⁷⁾ Receivables; ⁽⁸⁾ Sale; ⁽⁹⁾ Interest revenue.

Zdroj: Vlastní zpracování

11.1.3 Postup účtování dle ČÚP

Dle českých účetních předpisů bude nejdříve zaúčtováno vyskladnění materiálu v pořizovací ceně 110 000 Kč na vrub účtu 542 *Prodaný materiál* oproti účtu 112 *Materiál na skladě*, čímž dojde k vyřazení prodaného materiálu z rozvahy. Následně jsou zaúčtovány tržby z prodeje materiálu v prodejní ceně 120 000 Kč na vrub účtu 642 *Tržby z prodeje materiálu* oproti účtu 311 *Pohledávky z obchodních vztahů*. Poté budou účtovány splátky pohledávky jako snížení účtu 311 *Pohledávky z obchodních vztahů* oproti účtu 221 *Bankovní účty*. Jak zaúčtovat výnosy dle ČÚP je shrnuto níže v *Tabulce č. 5 – Postup účtování dle ČÚP*.

Tabulka č. 5 - Postup účtování dle ČÚP ⁽¹⁾

Účetní období ⁽²⁾	Částka v Kč ⁽³⁾	MD ⁽⁴⁾	D ⁽⁵⁾
1. 1. 2018	110 000	542	112
1. 1. 2018	120 000	642	311
15. 1. 2018	50 000	311	221
31. 12. 2018	40 000	311	221
31. 12. 2019	30 000	311	221

⁽¹⁾ Accounting procedure according to Czech accounting regulation; ⁽²⁾ Accounting period; ⁽³⁾ Value in CZK; ⁽⁴⁾ Debit side; ⁽⁵⁾ Credit side. Zdroj: Vlastní zpracování

11.1.4 Komparace

Výnosy vykázané dle IFRS 15 za rok 2018 zahrnují výnosy z prodeje materiálu 114 686 Kč a úrokový výnos 3 694 Kč, celkové výnosy jsou tedy 118 380 Kč.

Dle ČÚP mají výnosy z prodeje materiálu za rok 2018 hodnotu 120 000 Kč.

Důvody odlišností týkající se vykazování výnosů dle IFRS a ČÚP jsou shrnuty v textu níže. Rozdílné výše výnosů mají odlišný dopad na výsledek hospodaření.

Okamžik vykázání výnosů

- **IFRS**

Dle IFRS je výnos zaúčtován v okamžiku přechodu kontroly nad dodaným materiálem. Výnos z prodeje materiálu je zaúčtován jednorázově k 1. 2. 2018 a úrokový výnos z poskytnutého obchodního úvěru je účtován průběžně v návaznosti na druhou splátku k 31. 12. 2018 a třetí splátku k 31. 12. 2019

- **ČÚP**

Dle ČÚP by měl být výnos vykázán v okamžiku uskutečnění účetního případů, což se rovná okamžiku dodání a kdy nastává okamžik dodání by měla definovat vnitřní účetní směrnice. V tomto případě je výnos vykázán k datu uzavření smlouvy 1. 1. 2018.

Ocenění výnosů

- **IFRS**

Výnosy jsou oceněny v částce očekávané protihodnoty.

Oceňování pomocí současné hodnoty a diskontování je povoleno.

- **ČÚP**

Tržby z materiálu jsou oceněny v prodejní ceně.

Oceňování pomocí současné hodnoty a diskontování není povoleno.

Pětistupňový model

- **IFRS**

Výnosy jsou prováděny jednotlivými kroky pětistupňového modelu.

Dochází k rozdělení výnosů dle identifikovaných samostatných povinností plnit.

- **ČÚP**

Výnosy nejsou prováděny jednotlivými kroky pětistupňového modelu.

Nejsou identifikována samostatná plnění.

Úrokový výnos

- **IFRS**

Je brán v potaz úrokový výnos z poskytnutého obchodního úvěru.

- **ČÚP**

Není brán v potaz úrokový výnos z poskytnutého obchodního úvěru.

Více obecných informací ohledně odlišností je shrnuto v teoretické části, konkrétně kapitola 5.2 *Odlišnosti související s výnosy*.

11.2 Případová studie č. 2 Operativní leasing z pohledu nájemce

K 1. 1. 2018 účetní jednotka XYZ, s.r.o. uzavřela smlouvu s leasingovou společností na pronájem speciálního stavebního stroje. Leasingové splátky budou hrazeny vždy na začátku roku ve výši 60 000 po dobu 11 let. Po uplynutí této doby přechází předmět nájmu zpět pronajímateli. Vedlejší náklady za zprostředkování leasingové smlouvy jsou

15 000 Kč. Implicitní úrokovou míru nelze určit, proto bude použita inkrementální (přírůstková) úroková sazba 5,56 % p. a., jenž vychází z fixní úrokové míry, za kterou by si nájemce mohl pořídit stejné aktivum v totožné měně a období s obdobným zajištěním.

Doba trvání leasingu: 11 let

Roční splátky (hrazené dopředu): 60 000 Kč

Vedlejší transakční náklady: 15 000 Kč

Úroková sazba: 5,56 %

11.2.1 Aplikace IFRS 16

1. Krok – identifikace zda smlouva skutečně obsahuje leasing

Smlouva byla vyhodnocena jako smlouva obsahující leasing, protože pronajímatel poskytuje společnosti XYZ, s.r.o. právo k užívání stavitelského stroje, nájemce tedy má právo kontrolovat použití daného aktiva na dobu určitou za stanovenou protihodnotu.

Na danou smlouvu společnost XYZ, s.r.o. aplikuje standard IFRS 16 Leasingy.

2. Krok – zhodnocení zda je možné využít výjimky související s krátkodobými leasingy nebo s leasingy na aktiva mající nízkou hodnotu

Nejedná se o krátkodobý leasing ani o leasing na aktivum mající nízkou hodnotu.

3. Krok – separace samostatných částí, jenž souvisejí s leasingem od těch částí, které s ním nesouvisejí a zvážit, zda není možné využít zjednodušený přístup

V rámci leasingové smlouvy nebyly identifikovány části, které by bylo nutné separovat.

4. Krok - určení doby trvání leasingu

Leasing je uzavřen na 11 let.

5. Krok – ocenění leasingového závazku a práva k užívání aktiva

Současná hodnota leasingového závazku.

Současná hodnota leasingového závazku se vypočítá jako současná hodnota neuhrazených plateb z titulu daného závazku.

Pro výpočet této hodnoty je možné použít 2 vzorce:

- **Současná hodnota**

$$PV = \sum_{t=1}^n \left(\frac{C}{(1+i)^t} \right)$$

PV = současná hodnota leasingových splátek

C = leasingové splátky

i = úroková míra

t = čas

$$\begin{aligned} PV: & \frac{60000}{(1+0,0556)^1} + \frac{60000}{(1+0,0556)^2} + \frac{60000}{(1+0,0556)^3} + \frac{60000}{(1+0,0556)^4} \\ & + \frac{60000}{(1+0,0556)^5} + \frac{60000}{(1+0,0556)^6} + \frac{60000}{(1+0,0556)^7} + \frac{60000}{(1+0,0556)^8} \\ & + \frac{60000}{(1+0,0556)^9} + \frac{60000}{(1+0,0556)^{10}} \doteq 450\,959 \text{ Kč} \end{aligned}$$

Současná hodnota leasingového závazku = 450 959 Kč

- **Zásobitel**

$$Zásobitel = C * \frac{(1+i)^n - 1}{i * (1+i)^n}$$

$$Zásobitel = 60\,000 * \frac{(1+0,0556)^{10} - 1}{0,0556 * (1+0,0556)^{10}}$$

$$Zásobitel \doteq 450\,959$$

Současná hodnota leasingového závazku = 450 959 Kč

Hodnota pronajímaného aktiva (právo k užívání)

Tato hodnota bude stanovena pomocí modelu pořizovacích nákladů, do kterých patří současná hodnota leasingového závazku, první leasingová splátka a vedlejší pořizovací náklady.

Pronajímané aktivum: 450 959 + 60 000 + 15 000 = 525 959 Kč

Odpisový plán stavebního stroje

Hodnotu ročního odpisu získáme, pokud celkovou hodnotu pronajímaného aktiva vydělíme počtem let, po které leasing probíhá. Hodnota opravek v každém roce reprezentuje sumu provedených odpisů. Zůstatkovou hodnotu vypočteme jako rozdíl počáteční hodnoty a odpisu v daném roce. Odpisový plán je zobrazen níže v *Tabulce č. 6 – Odpisový plán*.

Roční odpis: $525\,959/11 = 47\,814,45$ Kč

Zůstatková hodnota 2018: $525\,959 - 47\,814,45 = 478\,144,55$ Kč

Oprávkový plán 2019 = $47\,814,45$ Kč

Tabulka č. 6 - Odpisový plán ⁽¹⁾

Účetní období ⁽²⁾	Počáteční hodnota v Kč ⁽³⁾	Odpisy v Kč ⁽⁴⁾	Oprávkový plán v Kč ⁽⁵⁾	Zůstatková hodnota v Kč ⁽⁶⁾
2018	525 959,00	47 814,45	47 814,45	478 144,55
2019	478 144,55	47 814,45	95 628,91	430 330,09
2020	430 330,09	47 814,45	143 443,36	382 515,64
2021	382 515,64	47 814,45	191 257,82	334 701,18
2022	334 701,18	47 814,45	239 072,27	286 886,73
2023	286 886,73	47 814,45	286 886,73	239 072,27
2024	239 072,27	47 814,45	334 701,18	191 257,82
2025	191 257,82	47 814,45	382 515,64	143 443,36
2026	143 443,36	47 814,45	430 330,09	95 628,91
2027	95 628,91	47 814,45	478 144,55	47 814,45
2028	47 814,45	47 814,45	525 959,00	0,00

⁽¹⁾ Depreciation policy; ⁽²⁾ Accounting period; ⁽³⁾ Opening value in CZK; ⁽⁴⁾ Depreciation in CZK; ⁽⁵⁾ Accumulated depreciation in CZK; ⁽⁶⁾ Closing value in CZ. Zdroj: Vlastní zpracování

6. Krok – sestavení umořovacího plánu leasingového závazku

Umořovací plán leasingového závazku

Počáteční hodnota závazku je současná hodnota leasingových splátek. Leasingové splátky se rozdělují na úrok a úmor, protože hodnota dluhu je snižována pouze úmorem. Úrok obsažený v první leasingové splátce se vypočítá jako součin počáteční hodnoty leasingu a úrokové sazby. Úmor získáme, pokud od leasingové splátky odečteme úrok. Jelikož se jedná o dekurzivní úročení vypočtený úrok v prvním roce navýší zůstatkovou hodnotu závazku. V následující letech je zůstatková hodnota závazku snižována úmorem. Celý umořovací plán je zobrazen v *Tabulce č. 7 – Umořovací plán*.

Úrok 2018: $450\,959 \cdot 0,0556 = 25\,073$ Kč

Úmor 2018: $60\,000 - 25\,073 = 34\,927$ Kč

Zůstatková hodnota závazku 2018: $450\,959 + 25\,073 = 476\,032$ Kč

Zůstatková hodnota závazku 2019: $476\,032 - 36\,869 = 439\,164$ Kč

Tabulka č. 7 - Umořovací plán ⁽¹⁾

Účetní období ⁽²⁾	Počáteční hodnota závazku v Kč ⁽³⁾	Leasingová splátka v Kč ⁽⁴⁾	Úrok v Kč ⁽⁵⁾	Úmor v Kč ⁽⁶⁾	Zůstatková hodnota závazku v Kč ⁽⁷⁾
2018	450 959	---	25 073	---	476 032
2019	476 032	60 000	23 131	36 869	439 164
2020	439 164	60 000	21 082	38 918	400 245
2021	400 245	60 000	18 918	41 082	359 163
2022	359 163	60 000	16 633	43 367	315 796
2023	315 796	60 000	14 222	45 778	270 019
2024	270 019	60 000	11 677	48 323	221 696
2025	221 696	60 000	8 990	51 010	170 686
2026	170 686	60 000	6 154	53 846	116 840
2027	116 840	60 000	3 160	56 840	60 000
2028	60 000	60 000	0	60 000	0

⁽¹⁾ Amortization of dept; ⁽²⁾ Accounting period; ⁽³⁾ Opening value of the dept in CZK; ⁽⁴⁾ Leasing payment in CZK; ⁽⁵⁾ Interest in CZK; ⁽⁶⁾ Amortization in CZK; ⁽⁷⁾ Closing value of the dept in CZK. Zdroj: Vlastní zpracování

11.2.2 Postup účtování dle IFRS

Účetní jednotka každý rok zaúčtuje úroky na vrub účtu *Úrokový náklad* souvztažně s účtem *Peněžní prostředky* viz Tabulka č. 8 - *Potup účtování dle IFRS při zúčtování nákladů*.

Tabulka č. 8 - Potup účtování dle IFRS při zúčtování nákladů ⁽¹⁾

Účetní období ⁽²⁾	Částka v Kč ⁽³⁾	Účtování MD ⁽⁴⁾	Účtování D ⁽⁵⁾
2018	25 073	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2019	23 131	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2020	21 082	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2021	18 918	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2022	16 633	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾

2023	14 222	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2024	11 677	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2025	8 990	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2026	6 154	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2027	3 160	Úrokový náklad ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾

⁽¹⁾ Accounting procedure according to IFRS during the settlement of costs; ⁽²⁾ Accounting period; ⁽³⁾ Value in CZK; ⁽⁴⁾ Debit side; ⁽⁵⁾ Credit side; ⁽⁶⁾ Interest cost; ⁽⁷⁾ Funds.
Zdroj: Vlastní zpracování

Každý rok se zaúčtuje také druhá část splátky úmor, která snižuje hodnotu závazku. Hodnota úmoru je zaúčtována ve prospěch účtu *Závazky* oproti účtu *Peněžní prostředky*. Postup účtování je zobrazen v *Tabulce č. 9 – Postup účtování dle IFRS při snižování závazku*.

Tabulka č. 9 - Postup účtování dle IFRS při snižování závazku ⁽¹⁾

Účetní období ⁽²⁾	Částka v Kč ⁽³⁾	MD ⁽⁴⁾	D ⁽⁵⁾
2019	25 073	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2020	23 131	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2021	21 082	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2022	18 918	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2023	16 633	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2024	14 222	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2025	11 677	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2026	8 990	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2027	6 154	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾
2028	3 160	Závazky ⁽⁶⁾	Peněžní prostředky ⁽⁷⁾

⁽¹⁾ Accounting procedure according to IFRS during the reduction of liability; ⁽²⁾ Accounting period; ⁽³⁾ Value in CZK; ⁽⁴⁾ Debit side; ⁽⁵⁾ Credit side; ⁽⁶⁾ Liability; ⁽⁷⁾ Funds.
Zdroj: Vlastní zpracování

Následně se zaúčtují odpisy stroje, které jsou účtovány ve prospěch účtu *Odpisy* oproti účtu *Majetek* viz *Tabulka č. 10 – Zaúčtování odpisů*.

Tabulka č. 10 - Zaúčtování odpisů ⁽¹⁾

Účetní období ⁽²⁾	Částka v Kč ⁽³⁾	MD ⁽⁴⁾	D ⁽⁵⁾
2018	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2019	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2020	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2021	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2022	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2023	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2024	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2025	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2026	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2027	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾
2028	47 814,45	Odpisy ⁽⁶⁾	Majetek ⁽⁷⁾

⁽¹⁾ *Accounting of depreciation*; ⁽²⁾ *Accounting period*; ⁽³⁾ *Value in CZK*; ⁽⁴⁾ *Debit side*; ⁽⁵⁾ *Credit side*; ⁽⁶⁾ *Depreciation*; ⁽⁷⁾ *Property*. Zdroj: *Vlastní zpracování*

IFRS 16 ukládá povinnost zobrazit operativní leasing rovněž v rozvaze. Hodnota aktiva (právo na užívání) je vykázána ve prospěch účtu *Majetek* oproti leasingovému závazku na účet *Závazky* viz *Tabulka č. 11 – Účtování aktiva*.

Tabulka č. 11 - Účtování aktiva ⁽¹⁾

Účetní období ⁽²⁾	Částka v Kč ⁽³⁾	MD ⁽⁴⁾	Účtování D ⁽⁵⁾
2018	525 959	Majetek ⁽⁶⁾	Závazky ⁽⁷⁾

⁽¹⁾ *Accounting of assets*; ⁽²⁾ *Accounting period*; ⁽³⁾ *Value in CZK*; ⁽⁴⁾ *Debit side*; ⁽⁵⁾ *Credit side*; ⁽⁶⁾ *Property*; ⁽⁷⁾ *Liability*. Zdroj: *Vlastní zpracování*

11.2.3 Postup účtování dle ČÚP

České účetní předpisy s operativním leasingem pracují odlišně. Roční splátky je nutné v každém účetním období účtovat na vrub nákladového účtu 518 *Ostatní služby* souvztažně s účtem závazků 321 *Závazky z obchodních vztahů*. Postup účtování je zobrazen v *Tabulce č. 12 – Postup účtování dle ČÚP*. Současně bude majetek zaevidován na podrozvahovém účtu.

Tabulka č. 12 – Postup účtování dle ČÚP ⁽¹⁾

Účetní období ⁽²⁾	Částka v Kč ⁽³⁾	MD ⁽⁴⁾	D ⁽⁵⁾
2018	60 000	518	321
2019	60 000	518	321
2020	60 000	518	321
2021	60 000	518	321
2022	60 000	518	321
2023	60 000	518	321
2024	60 000	518	321
2025	60 000	518	321
2026	60 000	518	321

⁽¹⁾ Accounting procedure according to Czech accounting regulation; ⁽²⁾ Accounting period; ⁽³⁾ Value in CZK; ⁽⁴⁾ Debit side; ⁽⁵⁾ Credit side. Zdroj: Vlastní zpracování

11.2.4 Komparace

Leasing je jedna ze specifických možností externího financování využívána účetními jednotkami při pořízení dlouhodobého majetku. Mezi hlavní výhody leasingu na rozdíl od úvěru patří především možnost pořídit vybrané aktivum bez jednorázového vynaložení peněžních prostředků a tím pádem nedochází ke zvyšování zadluženosti podniku.

Náklady vykázané dle IFRS 16 za rok 2018 zahrnují odpisy ve výši 47 814,45 Kč a úrokový náklad ve výši 25 073 Kč, celkové náklady jsou tedy 72 887,45 Kč.

Dle ČÚP jsou vykázány náklady za rok 2018 v hodnotě 60 000 Kč.

Důvody odlišností týkající se vykazování nákladů spojených s leasingem dle IFRS a ČÚP jsou shrnuty v textu níže. Rozdílné výše nákladů mají odlišný dopad na výsledek hospodaření.

Definice

- **ČÚP**

Absence komplexního postupu zpracování problematiky leasingu, vychází především z daňové legislativy.

Je uplatňována zásada „přednost právní formy před obsahem transakce“.

- **IFRS**

Existuje komplexní postup pro zpracování problematiky leasingu, který vychází ze standardu IFRS 16 Leasingy.

Je uplatňována zásada „přednost obsahu transakce nad právní formou“.

Rozdíly ve vykazování operativního leasingu ze strany nájemce

- **ČÚP**

Účetní jednotky řídicí se ČÚP mohou využít operativní leasing právě z toho důvodu, aby zakryly svou zadluženost. Operativní leasing není vidět v rozvaze, ale pouze v podrozvahové evidenci. Tím dochází ke zkreslení finančních ukazatelů (zadluženost, finanční páka). V konečném důsledku mohou být negativně ovlivněna ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky např. potencionálních investorů.

Ve výsledovce jsou pouze leasingové splátky.

Doplňující informace o leasingu nalezneme v komentáři.

- **IFRS**

IFRS 16 naopak nařizuje účetním jednotkám aktivum neboli právo k užívání v rozvaze vykázat. Vykazuje se na individuálním řádku, nebo řádku, ve kterém by bylo aktivum vykázáno v případě, kdyby bylo ve vlastnictví účetní jednotky (v tomto případě je nutné v komentáři k účetní závěrce uvést informace o výši hodnoty pronajatého práva k užívání). Leasingový závazek je možné rovněž vykázat individuálně a pokud tomu tak není je nutné opět uvést informace o výši leasingového závazku v komentáři k účetní závěrce.

Ve výsledovce jsou odpisy a nákladové úroky zobrazeny pokaždé individuálně. Systém IFRS je plně oddělen od daňového systému.

Doplňující informace jsou uvedeny v komentáři.

Rozdíly v ocenění operativního leasingu ze strany nájemce

- **ČÚP**

Nepracují s časovou hodnotou peněz, není povoleno diskontování.

Splátky se nerozdělují na úrok a úmor.

- **IFRS**

Je nutné pracovat s časovou hodnotou peněz a diskontováním.

Splátky se rozdělují na úrok a úmor.

Právo na odepisování majetku

- **ČÚP**

Toto právo náleží pouze pronajímateli, nikoliv nájemci.

- **IFRS**

Nájemce aktivum odepisuje.

(International Accounting Standards Board, 2017)

Více obecných informací ohledně odlišností je shrnuto v teoretické části, konkrétně kapitola 5.3 *Odlišnosti související s náklady*.

12 Výkaz o úplném výsledku hospodaření – úprava o přepočtené položky

12.1 Případová studie č. 1 – úprava výnosů

Výnosy dle ČÚP v roce 2018 byly vykázány ve výši 120 000 Kč a výnosy dle IFRS byly vykázány ve výši 118 380 Kč.

Úprava úplného výsledku hospodaření: $- 120\,000 + 118\,380 = - 1\,620$ Kč

Úplný výsledek hospodaření, konkrétně položka *Provozní zisk* bude snížena o 1 620 Kč (po zaokrouhlení o 2 tis. Kč).

Provozní zisk: $176 - 2 = 174$ tis. Kč

12.2 Případová studie č. 2 – úprava nákladů

V roce 2018 byly zjištěny náklady dle ČÚP ve výši 60 000 Kč a dle IFRS 16 ve výši 72 887,45 Kč.

Při sestavování výkazu zisku a ztrát je účet 518 *Ostatní služby* zařazen do položky *Služby*, po přeskupení položek na výkaz o úplném výsledku hospodaření byla tato položka přearazena do položky *Náklady na služby*. Z této položky budou odečteny náklady ve výši 60 000 Kč. Poté bude položka *Odpisy* navýšena o odpisové náklady ve výši 47 814 Kč (po zaokrouhlení 48 tis. Kč) a položka *Nákladové úroky* bude navýšena o úroky z leasingové smlouvy o 25 073 Kč (po zaokrouhlení 25 tis. Kč).

Náklady na služby: $50\,234 - 60 = 50\,174$ tis. Kč

Odpisy: $368 + 48 = 416$ tis. Kč

Nákladové úroky: $28 + 25 = 53$ tis. Kč

12.3 Úplný výsledek hospodaření 2018

Po úpravě položek úplného výsledku hospodaření je *Zisk za účetní období* ve výši 1 532 tis. Kč. Finální verze úplného výsledku hospodaření je v *Tabulce č. 13 – Úplný výsledek hospodaření po přepočtu položek*.

Zisk za účetní období: $1\,547 - 2 + 60 - 48 - 25 = 1\,532$ tis. Kč

Tabulka č. 13 - Úplný výsledek hospodaření po přepočtu položek ⁽¹⁾

Položky úplného výsledku hospodaření ⁽²⁾	V tis. Kč ⁽³⁾
Tržby ⁽⁴⁾	62 574
Materiál a energie ⁽⁵⁾	8 070
Náklady na služby ⁽⁶⁾	50 174
Změna stavu zásob vlastní činnosti ⁽⁷⁾	411
Náklady na zaměstnance ⁽⁸⁾	1 910
Odpisy ⁽⁹⁾	416
Provozní zisk ⁽¹⁰⁾	174
Provozní ztráta ⁽¹¹⁾	76
Nákladové úroky ⁽¹²⁾	53
Daňové náklady ⁽¹³⁾	62
Finanční ztráta ⁽¹⁴⁾	44
Zisk za účetní období ⁽¹⁵⁾	1 532

⁽¹⁾ Statement of comprehensive income after recalculation of items; ⁽²⁾ Items of statement of comprehensive income; ⁽³⁾ In thousands of CZK; ⁽⁴⁾ Revenues; ⁽⁵⁾ Material and energy; ⁽⁶⁾ Services costs; ⁽⁷⁾ Changes in inventory of own products; ⁽⁸⁾ Employees costs; ⁽⁹⁾ Depreciations; ⁽¹⁰⁾ Operating profit; ⁽¹¹⁾ Operating loss; ⁽¹²⁾ Interest cost; ⁽¹³⁾ Tax costs; ⁽¹⁴⁾ Financial loss; ⁽¹⁵⁾ Profit of accounting period. Zdroj: Vlastní zpracování na základě Metodické pomůcky pro audit společností připravující účetní závěrku podle Mezinárodních standardů (IFRS)

13 Případová studie č. 3 vykazování výnosů ze smluv se zákazníky – výstavba haly

Společnost XYZ, s.r.o. uzavřela se zákazníkem B 1. 1. 2018 smlouvu na výstavbu výrobní haly, jejíž stavba má být dokončena 1. 10. 2019. V rámci smlouvy byla sjednána celková cena 88 693 tis. Kč, která bude hrazena bankovním převodem k 31. 1. 2018.

Smluvní cena: 88 693 000 Kč

Celkové očekávané náklady: 80 459 000 Kč

13.1.1 Aplikace IAS 18 Výnosy a IAS 11 Smlouvy o zhotovení

Stavba bude probíhat 21 měsíců, proto je nutné aplikovat nejen standart IAS 18, ale také IAS 11, který souvisí s dlouhodobými smlouvami o zhotovení, kdy je smlouva sjednána za účelem výstavby aktiva.

Pokud je účetní jednotka schopna spolehlivě odhadnout výsledek transakce zahrnující poskytování služeb, musí uznání výnosů z této transakce provést na konci účetního období dle stupně jejího dokončení.

Společnost XYZ, s.r.o. je ke konci účetního období schopna spolehlivě odhadnout transakci související s poskytováním služeb, protože výnos spojený s touto transakcí je možné ocenit, s nejvyšší pravděpodobností transakce přinese užitky, lze určit stupeň dokončení transakce a lze ocenit náklady s transakcí související.

(International Accounting Standards Committee, 2009)

Stupeň dokončení je vypočítán pomocí metody procenta rozpracovanosti, konkrétně vstupní metody na základě skutečně vynaložených nákladů. Díky této metodě může společnost XYZ, s.r.o. vykázat výnos na konci roku, přestože ještě nedokončila celou výstavbu haly. Pro použití této metody musí být ovšem splněna podmínka ohledně spolehlivého určení tzv. výsledku smlouvy, tedy určení zda smlouva v konečném důsledku přináší zisk nebo ztrátu. V případě ztrátové smlouvy je ztráta vykázána ihned přes rezervy nebo ztrátové obchody.

(Hora, 2018)

Rok 2018

V roce 2018 společnost XYZ, s.r.o. vynaložila na náklady 34 543 tis. Kč. Celkové očekávané náklady na výstavbu haly byly určeny ve výši 80 459 tis. Kč. Procento rozpra-

covanosti získáme podílem skutečně vynaložených nákladů a celkovými očekávanými náklady. Výnosy ze smlouvy se vypočítají jako součin smluvní ceny a procenta rozpracovanosti. Následně je dopočítán ještě výsledek smlouvy (neboli zisk/ztráta), jako rozdíl výnosů a skutečně vynaložených nákladů.

Skutečně vynaložené náklady: 34 543 tis. Kč

Procento rozpracovanosti: $34\,543/80\,459 \doteq 0,4169 = 41,69\%$

Výnosy: $88\,693 * 0,4169 = 36\,976$ tis. Kč

Výsledek smlouvy: $36\,876 - 34\,543 = 2\,333$ tis. Kč

Smlouva č. 3 je v roce 2018 zisková, na konci roku by společnost vykázala výnosy ve výši 36 976 tis. Kč.

13.1.2 Aplikace výnosů dle IFRS 15

Pětistupňový model

1. Krok - identifikace smlouvy se zákazníkem

Smlouva vznikla mezi nezávislými stranami tzn. odběratelem (zákazník B) a dodavatelem (XYZ, s.r.o.) na podkladě ekonomické podstaty, kdy společnost XYZ, s.r.o., je schopna plnit a zákazník B schopný a ochotný uhradit.

Se zákazníkem A společnost XYZ, s.r.o. opět nespolupracuje poprvé, dřívější spolupráce probíhaly vždy bez problému, proto je zákazník B vyhodnocen jako spolehlivý a je pravděpodobné, že včas a ve stanovené výši bude smlouva uhrazena.

Společnost XYZ, s.r.o. nemá se zákazníkem B sjednáno více smluv, které by bylo možné centralizovat.

Smlouva na výstavbu nové haly splňuje veškerá kritéria pro identifikace smlouvy se zákazníkem.

2. Krok – identifikace samostatné povinnosti plnit

Jedná se o výstavbu aktiva ve prospěch zákazníka, v rámci kterého jsou identifikována dvě samostatná plnění. První protiplnění je identifikováno jako náklady na materiál a druhé protiplnění představuje poskytnutí služeb.

3. Krok – určení transakční ceny

Transakční cena je tvořena pouze fixní složkou, která je uvedena ve smlouvě.

4. Krok – alokace transakční ceny

Ve smlouvě byla identifikována dvě samostatná protiplnění. Společnost XYZ, s.r.o. nejdříve určila náklady za materiál ve výši 39 911 tis. Kč a poté za poskytnutí služeb ve výši 48 782 tis. Kč.

5. Krok – vykázání výnosů

Společnost XYZ, s.r.o. uzná výnos ve chvíli, kdy splní svou povinnost dodat, neboli převede aktivum na zákazníka B. Aktivum je považováno za převedené, potom co je na zákazníka převedena kontrola nad tímto aktivem. V tomto případě je kontrola na zákazníka B převáděna v průběhu času, protože se jedná o činnost, kdy společnost XYZ, s.r.o. vylepšuje aktivum, které je kontrolováno zákazníkem B. Jedná se o stavbu výrobní haly na pozemku, který je ve vlastnictví zákazníka B.

Hodnota výnosů musí být pro každé plnění vypočítána zvlášť dle identifikovaných samostatných plnění (materiál, služby).

Cena uvedena ve smlouvě: 88 693 tis. Kč

Rozpočet nákladů na materiál: 39 911 tis. Kč

Rozpočet nákladů za poskytnuté služby: 48 782 tis. Kč

Rok 2018

- **Materiál**

Výnosy související se samostatným identifikovaným plněním týkající se materiálu jsou ve výši nákladů použitého materiálu stanovené v rozpočtu. Částka nákladů odpovídá skutečné ceně za použitý materiál. Rozdílem těchto dvou hodnot je zisk.

Výnosy (výše nákladů použitého materiálu dle rozpočtu) 19 673 tis. Kč

Náklady (skutečná cena za použitý materiál) 17 309 tis. Kč

Zisk: $19\ 673 - 17\ 309 = 2\ 364$ tis. Kč

- **Služby**

Výnosy související se samostatným identifikovaným plněním týkajících se služeb jsou vypočítány pomocí procenta rozpracovanosti metodou na vstupu (vynaložené náklady). Náklady na provedení služby v roce 2018 stanovené v rozpočtovém plánu jsou ve výši 20 363 tis. Kč. Celkově se očekávaly náklady na služby ve výši 57 409 tis. Kč. Procento

rozpracovanosti je vypočítáno jako podíl nákladů, které byly stanoveny v rozpočtu a celkových očekávaných nákladů. Následně jsou dopočítány výnosy jako součin rozpočtu nákladů na poskytnuté služby a procenta rozpracovanosti.

Výše nákladů na provedení služby dle rozpočtu: 20 363 tis. Kč

Celkové očekávané náklady za služby: 57 409 tis. Kč

Procento rozpracovanosti: $20\,363/57\,409 \doteq 0,3547 = 35,47\%$

Výnosy: $48\,782 * 0,3547 = 17\,303$ tis. Kč

- **Celkové výnosy**

$19\,673 + 17\,303 = 36\,976$ tis. Kč

Obě samostatná plnění jsou zisková, proto na konci roku 2018 společnost vykáže výnosy ze smlouvy č. 3 ve výši 36 976 tis. Kč.

13.1.3 Komparace IAS 18 a IFRS 15

Hodnota výnosu v roce 2018

Na základě IAS 18 a IFRS 15 byly dopočteny stejné hodnoty výnosů. Rozdílnost je pouze v procentech rozpracovanosti, kdy v případě IFRS 15 došlo k rozdělení výnosů na výnos z materiálu a výnos ze služeb.

Pětistupňový model

Provádět výnos jednotlivými kroky pětistupňového modelu je novinkou IFRS 15, v rámci IAS 18 takovýto požadavek nebyl.

Srovnatelnost výše výnosů dle IFRS a US GAAP

Předtím než byl vytvořen nový standart IFRS 15 existovala velká spousta odlišností při vykazování výnosů dle IFRS a US GAAP tzn., že výnosy vykázány na základě tehdejšího standardu IAS 18 nebyly srovnatelné s výnosy dle US GAAP.

Detailnější požadavky na zveřejňování informací souvisejících s vykazováním výnosů

Požadavky na detailnější zveřejňování informací souvisejících s vykazováním výnosů vznikly částečně proto, že regulátoři a členové představenstva věřili, že stávající účetní výkazy neuváděly dostatečné informace týkající se výnosů a částečně také proto, že nová povaha výnosů vyžadovala více odborných úsudků a odhadů.

Nový standard ukládá účetním jednotkám povinnost zveřejňovat ve finančních výkazech dostatečně podrobné informace umožňující jejím uživatelům pochopit povahu, výši, načasování a nejistotu peněžních toků a výnosů souvisejících se smlouvami se zákazníky.

Nově musejí být také jasně zveřejněny smluvní detaily, významné úsudky, jakékoliv změny soudních rozhodnutí a informace o aktivech souvisejících s těmito smlouvami.

Zveřejnění výnosů v rozvaze

Nový standard přesouvá vykázání některých výnosů do rozvahy. Jedná se o zachycování převodu aktiv, které vyžaduje vytvoření nových aktivních a pasivních účtů. Ve výnosech by měly být zachycovány převody zboží a služeb.

(Almohashi, 2017)

14 Vyhodnocení dopadů a doporučení pro rozhodovatele

14.1 Případová studie č. 1 – vyhodnocení dopadů

Výnosy za rok 2018 na základě českých účetních předpisů byly vykázány ve výši 120 000 Kč a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve výši 114 686 Kč.

Dle ČÚP je faktura vystavená na prodej materiálu vykázána v celkové částce hned po jejím vystavení, přestože ještě nebyla uhrazena celková částka viz *Tabulka č. 5 - Postup účtování dle ČÚP*. Z toho důvodu může být zkreslen výsledek hospodaření roku 2018, protože v následujících letech nemusí dojít k celkovému uhrazení faktury. Další problémy nastávají při oceňování, protože ČÚP nerespektují časovou hodnotu peněz, což může vést k dalšímu navýšení výsledku hospodaření, jelikož částka peněz obdržená dnes má v budoucnu hodnotu nižší.

IFRS vycházejí z ekonomické podstaty transakce. Zohledňují skutečnost, že byl vlastně poskytnut obchodní úvěr a na konci roku 2018 vykazují pouze ty výnosy, které byly skutečně uhrazeny viz *Tabulka č. 4 – Postup účtování dle IFRS*.

Další odlišnost nastává ve struktuře výnosů. ČÚP neberou vůbec v potaz úrokový výnos z poskytnutého obchodního úvěru a vykazují pouze výnos související s prodejem materiálu.

Naopak v IFRS jsou výnosy rozděleny dle samostatných identifikovaných plnění do dvou skupin, na výnosy z prodeje materiálu a na úrokový výnos viz kapitola 11. 1. 1. *Aplikace IFRS 15*, konkrétně 2. Krok – *identifikace samostatné povinnosti plnit*.

14.2 Případová studie č. 2 – vyhodnocení dopadů

Náklady za rok 2018 na základě českých účetních předpisů byly vykázány ve výši 60 000 Kč a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve výši 72 887,45 Kč.

Dle ČÚP jsou náklady související s operativním leasingem z pohledu nájemce účtovány do nákladů v každém roce po úhradě leasingové splátky. Opět není respektována časová hodnota peněz a dalším problémem je, že splátky nejsou rozděleny na úrok a úmor. Tím dochází opět ke zkreslení, protože je snižován závazek ve vyšších hodnotách viz *Tabulka č. 12 – Postup účtování dle ČÚP*.

ČÚP nepovolují zařazení operativního leasingu do rozvahy (povoleno je pouze do podrozvahy), z toho důvodu si některé účetní jednotky pořizují majetek na leasing, aby zakryly svou zadluženost. Nedochozí k odpisování majetku, což opět zkreslí výsledek hospodaření.

IFRS naopak nařizuje, aby pronajímatel operativní leasing v rozvaze zobrazil viz *Tabulka č. 11 – Účtování aktiva*, respektuje časovou hodnotu peněz a leasingové splátky rozděljuje na úrok a úmor viz *Tabulka č. 8 – Postup účtování dle IFRS při zúčtování nákladů* a *Tabulka č. 9 – Postup účtování dle IFRS při snižování závazku*.

14.3 Doporučení pro uživatele účetních výkazů

Pokud mají rozhodovatelé k dispozici finanční výkazy sestavené dle ČÚP a IFRS lze jim doporučit, aby preferovali využití pro svá rozhodnutí účetní výkazy sestavené v souladu s IFRS, protože s mnohem větší přesností odpovídají skutečné finanční situaci a výkonnosti dané účetní jednotky resp. kvalitněji reflektují zobrazení ekonomické podstaty v účetnictví. České účetní předpisy jsou stále intenzivně propojené s daňovým účetnictvím, proto jsou vykazovány vyšší hodnoty výnosů a nižší hodnoty nákladů, aby byl stanoven co nejvyšší základ pro výpočet daně. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nejsou primárně určeny pro stát, ale pro investory a odrážejí ekonomickou podstatu.

15 Doporučení pro účetní jednotku

Pro účetní jednotky by bylo velmi přínosné, kdyby se pomalu začaly seznamovat s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, protože Ministerstvem financí je připravována úplně nová účetní legislativa. Tato nová účetní legislativa by měla znamenat revoluci v českém účetnictví, jelikož hlavní inspirací pro její tvorbu jsou právě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví totiž nejlépe odrážejí nynější mezinárodní trendy, ekonomický vývoj a eliminují zábrany pro volné toky kapitálu a služeb na evropských trzích. Takovéto zásadní modifikace nejspíše vyvolají změnu v běžném chování spousty účetních jednotek.

Je více než evidentní, že k postupné harmonizaci českých účetních předpisů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví dojde, nicméně do diskuze lze položit otázku kdy k tomu dojde. Na tvorbě nové legislativy spolupracuje odbor Regulace a metodiky účetnictví Ministerstva financí České republiky společně s profesními organizacemi a komorami. Předpokládalo se, že by měla být dokončena v roce 2020 s největší pravděpodobností bude tento termín posunut, kvůli nynějším celosvětovým problémům v souvislosti s koronavirem.

(Dostál, 2019)

V souladu s českými účetními předpisy mají v České republice povinnost aplikovat tyto standardy prozatím účetní jednotky, které jsou obchodní společností a emitují cenné papíry na evropském regulovaném trhu, nebo účetní jednotky, které jsou dceřinou či přidruženou společností, jejich matka je povinna vykazovat dle IFRS a k rozvahovému dni je povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS.

Jelikož standard IFRS 15 týkající se výnosů je standard platný pro IFRS i US GAAP, lze předpokládat, že by mohl být implementován i do nové podoby českého účetnictví. Účetní jednotky v rámci příprav týkajících se nového způsobu vykazování výnosů by měly perfektně znát vnitřní firemní procesy, druhy vyráběných výrobků a poskytovaných služeb, tak aby byly schopny vytvořit kategorie smluv. Takovéto kategorie mohou být členěny např. na smlouvy s jedním typem identifikovaným samostatným plněním, smlouvy obsahující více identifikovaných samostatných plnění, smlouvy vyžadující agregaci atd. Na základě těchto skupin mohou vytvořit vzory jak postupovat, což by mělo zajistit zkvalitnění účetních procesů a postupů. Dalším doporučením je zaplatit účetním školení s tematikou Mezinárodních účetních standardů.

16 Závěr

České účetní předpisy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají odlišný přístup k účetnictví, což představuje hlavní důvod vzniku značného počtu odlišností. IFRS nejsou na rozdíl od ČÚP účetní systémy, ale jedná se o systémy finančního reportování. Finanční systém IFRS upravuje výstupy a prostřednictvím Koncepčního rámce určuje účetním, o čem budou informovat. Způsob jakým budou informovat uživatele účetních závěrek je na rozhodnutí účetní jednotky, pokud jsou dodržena pravidla stanovená v Koncepčním rámci. Z toho důvodu IFRS nedefinuje účetní osnovu, nepředepisuje formu účetních výkazů ani se nezmiňuje o souvztažnosti. ČÚP upravují především postupy a určují účetním jakým způsobem by měly účtovat. Takovýto přístup znamená legislativní problém, protože je obtížné pokrýt veškeré situace.

Dalším zásadním rozdílem je, že IFRS se nezabývají manažerským účetnictvím ani finančními zprávami, které slouží jako podklad pro zpracování daně z příjmů. IFRS byly primárně vytvořeny proto, aby podávaly informace potencionálním a stávajícím investorům o tom jak firma hospodaří s finančními prostředky. ČÚP byly naopak vytvořeny, proto aby podávaly informace státu, a z toho důvodu bývají informace zkreslené a neodrážejí skutečnou finanční situaci podniku.

Hlavním cílem diplomové práce byla komparace vykazování výnosů a nákladů z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a českých účetních předpisů ve vybrané účetní jednotce. Dále byly stanoveny ještě dva dílčí cíle. První dílčí cíl spočíval v převodu výkazu zisku a ztráty vybrané účetní jednotky na výkaz o úplném výsledku hospodaření a druhým dílčím cílem bylo porovnání standardu IAS 18 a IFRS 15. K dosažení stanovených cílů byly namodelovány případové studie, které byly na základě získaných informací v teoretické části vyřešeny.

V souvislosti s těmito cíli byly stanoveny dvě hypotézy.

H1: výnosy v roce 2018 vykázané dle českých účetních předpisů související s případovou studií č. 1 *Vykazování výnosů ze smluv se zákazníky – prodej materiálu* budou ve vyšší hodnotě než výnosy vykázané dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Hypotéza H1 byla potvrzena.

Výnosy za rok 2018 na základě českých účetních předpisů byly vykázány ve výši 120 000 Kč a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve výši 114 686 Kč.

Výnosy dle ČÚP jsou o 5 314 Kč vyšší než výnos dle IFRS, z toho důvodu se podařilo hypotézu H1 potvrdit.

H2: výsledek hospodaření za rok 2018 sestavený dle českých účetních předpisů bude ve vyšší hodnotě než výsledek hospodaření sestavený dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Hypotéza H2 byla potvrzena.

Výsledek hospodaření za rok 2018 dle českých účetních předpisů byl vykázán ve výši 1 547 tis. Kč a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve výši 1 532 tis. Kč.

Výsledek hospodaření dle ČÚP je o 15 tis. Kč vyšší než výsledek hospodaření dle IFRS, z toho důvodu se podařilo potvrdit i hypotézu H2.

17 Summary

Keywords: International Financial Reporting Standards, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IFRS 16 Leases; revenues, expensis

The main goal of my diploma thesis is the comparison of expensis and revenue according to International Financial Reporting Standards and Czech accounting standards in selected accounting unit. Another goal is to focus on the transformation of profit and loss statement to statement of comprehensive income. The last goal presents the comparison of the standards IAS 18 Revenue and IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.

In the beginning of the theoretical part is information about the harmonization of accounting and Conceptual framework. The next parts are concetrated on methodological principles of the standards IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers and IFRS 16 Leases. At the end of the theoretical part are mentioned the differences between International Financial Reporting Standards and Czech accounting standards.

The practical part starts with the performance of the selected accounting unit. The next chapter creates the case studies in which are shown the differences between IFRS and Czech accounting standards. Then the thesis illustrates the transfer from the profit and loss statement to statement of comprehensive income. In the last chapters are mentioned recommendions for users of financial statements and evaulations of the impact.

18 Seznam použitých zdrojů

Alice Šrámková, Martina Janoušková. (2015). *MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO*

VÝKAZNICTVÍ praktické aplikace. INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s.

Alice Šrámková, Martina Křivánková. (2017). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS*

praktické aplikace. Institut certifikace účetních.

Almohashi, A. H. (2017). <https://linkup.imanet.org/>. Načteno z The Association of Accountants

and Financial Professionals in Business: <https://linkup.imanet.org/blogs/ali-hussain-almohashi/2017/04/25/3-major-differences-between-ifs-15-and-the-old-revenue-recognition-standards?ssopc=1>

Bohušová, H. (2008). *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. ASPI, a.s.

Dostál, D. (2019). *Businessinfo.cz*. Načteno z <https://www.businessinfo.cz/>:

<https://www.businessinfo.cz/clanky/novy-zakon-o-ucetnictvi-prinese-pro-ceske-firmy-zasadni-zmeny/>

Drábková, Z. (2018). *Úvod do IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky*. Načteno z Dauc.cz:

dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=242838

Drábková, Z. (2019). Načteno z www.moodle.ef.jcu.cz:

https://moodle.ef.jcu.cz/pluginfile.php/73243/mod_resource/content/3/4.%20N%C3%A1klady%20dle%20IFRS.pdf

Dvořáková, D. (2011). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*.

Computer Press.

Dvořáková, D. (2017). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*.

BizBooks.

Hora, M. (2018). Kdy je realizován výnos podle IFRS 15? *Auditor*.

Chrámecká, M. K. (2017). IFRS 16: Nájem do rozvahy? A co víc? *Auditor* , 14.

- International Accounting Standards Board. (2016). *www.eur-lex.europa.eu*. Načteno z EUR - Lex: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=EN>
- International Accounting Standards Board. (2017). <https://eur-lex.europa.eu/>. Načteno z International Financial Reporting Standard 16 Leases : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R1986&from=PL>
- International Accounting Standards Boards. (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting.
- International Accounting Standards Committee. (2009). *International Accounting Standard 18 Revenue*. Načteno z Efes Group LLC: http://www.efes.group/wp-content/uploads/2018/11/ias18_en.pdf
- Jílek, J. (2018). *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Grada Publishing.
- Josef Jílek, Jitka Svobodová. (2013). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)*. GRADA Publishing, a.s.
- Komora auditorů České republiky. (2011). *Komora auditorů České republiky*. Načteno z <https://www.kacr.cz/>: https://www.kacr.cz/file/1816/8_2011_mim_pril.pdf
- Krupová, L. (2009). *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - aplikace v podnikové praxi*. VOX a.s.
- Libor Vašek a kol. (2019). *ÚČETNICTVÍ - VÝKAZNICTVÍ vybrané oblasti IFRS*. INSTITU CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s.
- Libor Vašek, David Procházka, Alice Šrámková. (2019). *ÚČETNICTVÍ - VÝKAZNICTVÍ vybrané oblasti IFRS*. INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s.
- Mládek, R. (2005). *Světové účetnictví IFRS, US GAAP*.
- Oswald. (2011). *Účetní portál*. Načteno z www.ucetni-portal.cz.
- Pavel Dolák, Eva Fryjaufová. (2017). Dopad IFRS 15 na stavebnictví a nemovitostní trh. *Auditor*, 10-12.

PKF. (2018). *www.pkf.com*. Načteno z PKF: <https://www.pkf.com/media/10031241/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-summary.pdf>

PWC. (2009). *IFRS a české účetní předpisy podrobnosti a rozdíly*. Načteno z <https://www.pwc.com/>: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

Vojáčková, H. (2018). <https://www.du.cz/>. Načteno z IFRS v praxi: <https://www.du.cz/oncifrs/onb/33/hlavni-rozdil-mezi-ifrs-a-ceskymi-predpisy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EueQyFtLyEm7v7JZuKc8kxE41OyNFixTrQ/>

VOX. (nedatováno). *VOX Účtování a vykazování leasingu u nájemce*. Načteno z <https://www.vox.cz/>: <https://www.vox.cz/d/ifrs-ukazka.pdf>

Zákon o účetnictví . (nedatováno).

19 Seznam obrázků

Obrázek č. 1 - Jednotlivé kroky pětistupňového modelu.....	22
Obrázek č. 2 - Postup při zpracování leasingu z pohledu nájemce.....	28

20 Seznam tabulek

Tabulka č. 1 - Výkaz zisku a ztráty 2018 ⁽¹⁾	40
Tabulka č. 2 - Úplný výsledek hospodaření 2018 po přeskupení položek ⁽¹⁾	44
Tabulka č. 3 - Harmonogram splátek ⁽¹⁾	45
Tabulka č. 4 - Postup účtování dle IFRS ⁽¹⁾	48
Tabulka č. 5 - Postup účtování dle ČÚP ⁽¹⁾	49
Tabulka č. 6 - Odpisový plán ⁽¹⁾	53
Tabulka č. 7 - Umořovací plán ⁽¹⁾	55
Tabulka č. 8 - Postup účtování dle IFRS při zúčtování nákladů ⁽¹⁾	55
Tabulka č. 9 - Postup účtování dle IFRS při snižování závazku ⁽¹⁾	56
Tabulka č. 10 - Zaučtování odpisů ⁽¹⁾	57
Tabulka č. 11 - Účtování aktiva ⁽¹⁾	57
Tabulka č. 12 – Postup účtování dle ČÚP ⁽¹⁾	58
Tabulka č. 13 - Úplný výsledek hospodaření po přepočtu položek ⁽¹⁾	62

21 Seznam zkratk

IAS – Mezinárodní účetní standardy

IFRS – Mezinárodní standardy účetní výkaznictví

ČÚP – České účetní principy

US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles

EU – Evropská unie

IASB – Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů

IFAC – Mezinárodní federace účetních

SIC – Stálý interpretační výbor

IASCF – Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy

IASB – Rady pro mezinárodní účetní standardy

IFRIC – nově vydané interpretace za působení rady IASB

DPH – Daň z přidané hodnoty

22 Přílohy

Označení	Výkaz zisku a ztráty	2018	2017
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	62 574	10 634
A.	Výkonová spotřeba	58 304	8 227
2.	Spotřeba materiálu a energie	8 070	2 261
3.	Služby	50 234	5 966
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	411	-27
D.	Osobní náklady	1 910	1 918
1.	Mzdové náklady	1 396	1 394
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	514	524
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	454	463
2.2.	Ostatní náklady	60	61
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	368	389
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	368	389
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	368	389
III.	Ostatní provozní výnosy	176	10
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	44	0
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	132	0
III. 3.	Jiné provozní výnosy	0	10
F.	Ostatní provozní náklady	76	79
3.	Daně a poplatky	52	53

5.	Jiné provozní náklady	24	26
*	Provozní výsledek hospodaření	1 681	58
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	28	41
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	28	41
K.	Ostatní finanční náklady	44	48
*	Finanční výsledek hospodaření	-72	-89
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	1 609	-31
L.	Daň z příjmů	62	0
1.	Daň z příjmů splatná	62	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění	1 547	-31
***	Výsledek hospodaření za účetní období	1 547	-31
*	Čistý obrat za účetní období	62 750	10 644

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výkazů společnosti XYZ, s.r.o.