

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Teze bakalářské práce**

**Porovnání vykazování výnosů dle mezinárodních  
standardů IFRS a české právní úpravy**

**Hana Neubauerová**

© 2015 ČZU v Praze

# Porovnání vykazování výnosů dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy

---

## Souhrn

Tato bakalářská práce se zabývá porovnáním vykazování výnosů podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a mezi českou právní úpravou účetnictví. Hlavním cílem práce je analyzovat problematiku obou účetních rámců s následným porovnáním a vybrané rozdíly zobrazit na modelových příkladech. V kapitole Teoretická východiska jsou výnosy teoreticky rozebrány podle mezinárodních účetních standardů IFRS a podle české právní úpravy. V závěru této kapitoly jsou oba účetní rámce porovnány a interpretovány hlavní rozdíly ve vykazování. Kapitola Vlastní práce je rozdělena do dvou částí. V prvním kroku je rozdíl ve vykazování zobrazen na příkladu sestaveném z údajů poskytnutých obchodním závodem Wheelabrator, s. r. o. V dalším kroku jsou vybrané problémy demonstrovány na modelových příkladech.

**Klíčová slova:** Výnosy, vykazování, mezinárodní standardy IFRS, česká legislativa, oceňování, přírůstky

# 1 Cíl práce

Celá práce má vytyčeny dva základní paralelní cíle. Prvním cílem je zpracovat teoretický přehled o vykazování výnosů podle mezinárodních standardů IFRS, dle české právní úpravy účetnictví a porovnání obou účetních rámců. Dílčím cílem bakalářské práce je analýza klasifikace a vykazování výnosů z hlavní a vedlejší činnosti s důrazem na jejich uznání ve správné výši a v odpovídajícím čase. Dalším dílčím cílem je rozbor zveřejňovacích povinností dle IFRS v porovnání s českou právní úpravou účetnictví.

Druhým cílem bakalářské práce je praktická aplikace vybrané problematiky na modelových příkladech s poukázáním na významné odlišnosti mezi oběma účetními rámci.

# 2 Metodika

Volbě tématu této bakalářské práce předcházelo studium účetnictví na Obchodní akademii a posléze studium na Vysoké škole. Problematika harmonizace v účetnictví je v dnešním postmoderním světě stále důležitější. Díky migraci pracovní síly, kapitálu a stále se prosazujících nadnárodních společností je srovnání účetních informací stále potřebnější. Pro srovnání účetních informací je tedy důležité sjednotit účetní zásady, pravidla a postupy. Česká republika, tak jako mnoho dalších států Evropské unie, přijala IFRS do svých právních předpisů. V zákoně o účetnictví je uvedeno, že pokud účetní jednotka je obchodní společností a emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS.

Ke zpracování teoretické části povede nejdříve nastudování odpovídající literatury. Informace budou získané z domácí i ze zahraniční literatury a z internetových zdrojů. Bude provedena jejich analýza a s pomocí syntézy a dedukce budou vybrané informace utříděny a seřazeny do příslušných kapitol, tak aby celá práce zobrazovala ucelený přehled dané problematiky. Podrobně bude provedena analýza klasifikace, oceňování a vykazování výnosů z hlavní a vedlejší činnosti s ohledem na správné věcné a časové zařazení dle mezinárodních standardů IFRS a dle českých právních předpisů. Podrobně budou rozebrány metody stanovení výnosů před dodávkou, při dodávce a po dodávce u výnosů z výrobků a zboží, metody stanovení výnosů ze služeb a úroků, licenčních

poplatků a dividend, to celé bude rozebráno podle IFRS. Podle českých právních předpisů budou rozebrány jednotlivé účtové třídy a uvedeny zásady účtování. Na závěr teoretické části bude provedena komparace vykazování podle obou účetních rámců, tak aby zobrazila hlavní rozdíly.

Praktická část bude rozdělena do dvou částí. V první části bude provedeno srovnání výnosů na konkrétním obchodním závodě. Na základě prostudování podkladů od obchodního závodu bude sestaven modelový příklad, ve kterém bude zobrazen základní rozdíl v účtování. Budou uvedeny obraty výsledkových účtů podle obou rámců a pomocí metod komparace a dedukce budou vysvětleny rozdíly, které mezi oběma rámci vznikly. V druhé části budou vybrané oblasti demonstrovány na modelových příkladech.

K formulaci závěrů bude použita metoda indukce.

### **3 Výsledky a diskuse**

V bakalářské práci je podrobně rozebrána problematika výnosů z pohledu IFRS a z pohledu CAS s následnou komparací obou účetních rámců, ve které jsou zjištěny základní rozdíly. IFRS na rozdíl od CAS nejsou platnou právní normou. IFRS jsou založeny na principech, které mohou být přijímány do národních právních předpisů. České účetnictví je založeno na striktních pravidlech. IFRS jsou spíše návodem co, za jakých podmínek a v jaké míře může být vykázáno jako výnos. CAS oproti tomu obsahuje přesný návod jak má účetní jednotka postupovat v účtování. Z tohoto odlišného pohledu vyplívají další problémové oblasti, které jsou v IFRS řešeny a v CAS nikoli. V oblastech výnosů se jedná o jejich definici, podmínky uznávání výnosů a jejich oceňování. Tato problematika je z pohledu IFRS detailně řešena a v CAS se problematika výnosů řeší spíše z pohledu, jak má účetní jednotka postupovat při účtování. Dále se může jednat o rozdíly v účtování leasingu, výnosů z dotace nebo smluv o zhotovení. Smlouvám o zhotovení je v IFRS věnován celý standard a v CAS smlouvy o zhotovení nejsou vůbec řešeny. Rozpracované projekty jsou podle CAS účtovány jako nedokončená výroba, tržby z prodeje jsou účtovány podle předem domluvených podmínek.

Z příkladu, který obsahuje obraty na výsledkových účtech podle IFRS a CAS z údajů poskytnutých konkrétní společností, je patrné, že účtování výnosů je obdobné podle obou

rámců, ale jsou výjimky, které mohou vést k rozdílnému výsledku hospodaření. První odchylkou mezi účetními rámci je na účtu tržby za vlastní výrobky, který vznikl pouze z důvodu převedením účtového rozvrhu podle IFRS na účtový rozvrh podle CAS. Společnost účtovala po celý rok podle rozvrhu IFRS a tržby za vlastní výrobky a z prodeje služeb oddělovala pouze pomocí analytiky. Ke konci účetního období účetní jednotka všechny výnosy z běžné činnosti sloučila a převedla na jeden účet podle CAS. Tento rozdíl neměl vliv na výsledek hospodaření. Hlavní a nejdůležitější rozdíl je ve vykazování změny stavu nedokončené výroby, podle IFRS se změna stavu účtuje buď na nákladovém účtu změny stavu, nebo na majetkových účtech se zaúčtování nákladů, které s výrobou souvisí. Záleží na zvoleném způsobu členění výnosů. Podle CAS se změna stavu účtuje na výnosových účtech. V uvedeném příkladu rozdíl v účtování změny stavu nedokončené výroby nevedl k rozdílnému výsledku hospodaření, i když se může zdát, že ano. Další rozdíl byl v kurzových ziscích, který vznikl z důvodu přepočtení účtů vedených v cizích měnách podle aktuálního kurzu podle ČNB. Toto přepočtení mělo sice vliv na výsledek hospodaření, ale ne z důvodu rozdílnosti účetních rámců.

Z modelových příkladů, jako účtování výnosů z prodeje zboží a výrobků a výnosů z prodeje zboží, výnosů z finančního leasingu, výnosů ze smluv o zhotovení a výpočet vykázaných výnosů z dotace, vyplívají další odlišnosti. Pravděpodobně největší rozdíl mezi oběma rámci je v účtování předmětu finančního leasingu, kdy je podle IFRS předmět leasingu zaznamenán v rozvaze nájemce a pronajímatel účtuje pouze o přijatých splátkách. Podle CAS je předmět finančního leasingu zaznamenán v rozvaze pronajímatele, a nájemce účtuje pouze o nákladech na splátky. Odpisy na předmět leasingu podle IFRS uplatňuje nájemce, v CAS pronajímatel.

## 4 Závěr

V bakalářské práci byly rozebrány výnosy z pohledu mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a z pohledu české právní úpravy účetnictví. V práci byl zpracován ucelený přehled o vykazování výnosů podle obou účetních rámců s následným porovnáním. Vybrané problémy byly demonstrovány na modelových příkladech. Oba účetní rámce jsou si v určitých aspektech velmi podobné, ale existují odlišnosti, které mohou vést až k rozdílnému výsledku hospodaření.

Kapitola Teoretických východisek byla rozdělena do čtyř částí. Na úvod bylo zmíněno, proč harmonizovat a jaké jsou tři základní linie harmonizace. V další části byla řešena problematika výnosů podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Byla provedena analýza klasifikace výnosů, jejich oceňování, uznávání. Byly stanoveny metody pro uznání výnosů z prodeje zboží a výrobků při dodání, před dodáním a po dodání. Dále byly stanoveny metody pro uznání výnosů z prodeje služeb, výnosů z úroků, licenčních poplatků a dividend. Byla zmíněna i problematika výnosů ze smluv o zhotovení, výnosů z leasingu a výnosů z dotace. Třetí část byla zaměřena na výnosy z pohledu české právní úpravy účetnictví. Byly zmíněny právní předpisy, které upravují výnosy. Především se jednalo o České účetní standardy. Byla provedena charakteristika a členění výnosů do jednotlivých účtových skupin. Na závěr byly vypsány zásady pro účtování a časové rozlišení.

Ve čtvrté části teoretických východisek byla provedena komparace účetních rámců. Byly rozebrány rozdíly jako například definice výnosů, podmínky pro uznání výnosů, oceňování výnosů, časové zachycení výnosů a odpovídajících nákladů, oceňování výnosů, rozdíl u smluv o zhotovení, leasingu a u státní dotace. Pro lepší znázornění byla znázorněná tabulka, ve které jsou uvedeny hlavní rozdíly.

Vlastní práce byla rozdělena na dva samostatné celky. V první části byl sestaven příklad podle údajů poskytnutých společností Wheelabrator. Byla zobrazena tabulka, která obsahovala obraty nákladových a výnosových účtů k 31.12.2013 podle obou účetních rámců. Společnost účtovala po celý rok podle IFRS, ale z důvodů, že daň z příjmů musí být vypočtena z výsledků hospodaření podle českých právních předpisů, musí účetní

jednotka převést účetnictví podle českých právních předpisů. Rozdíly obrátů byly v práci vyčísleny a vysvětleny.

V druhé části vlastní práce byly podle IFRS sestaveny modelové příklady, jako účtování výnosů z prodeje zboží a výrobků a z prodeje služeb, výpočet a účtování finančního leasingu, smlouvy o zhotovení a výpočet výnosů z dotace. Prvním příkladem bylo rozpočítání a zaúčtování výnosů z prodeje zboží a výrobků a výnosů z prodeje služeb. Dalším příkladem bylo počítání a účtování předmětu finančního leasingu. Dále byl uveden příklad účtování výnosů ze smluv o zhotovení. Posledním příkladem byl výpočet vykázaných výnosů z dotace na krytí nákladů.

Ačkoliv rozdíl ve vykazování podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví se zásadně neliší od české právní úpravy účetnictví, jsou zde určité rozdíly, kterým účetní jednotka musí při sestavování výkazů věnovat zvýšenou pozornost. Účetní standardy IFRS zmíněné v této práci přestanou platit zavedením nového standardu upravujícího výnosy IFRS 15 - Výnosy ze smluv o zákaznících.

## 5 Seznam použité literatury

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy. In.business centrum.cz [2015-01-0]. Dostupné z www: < <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/019.aspx>>

Deloitte. IFRS do kapsy [on-line]. Praha: Deloitte, 2009. [2010-03-14].Dostupný z WWW: <[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS\\_do\\_kapsy\\_2009.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2009.pdf)>.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, xii, 329 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

Ernst & Young. Struční přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013 [on-line]. Praha: Ernst & Young,2013. Dostupný z WWW:<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS\\_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010\\_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf)>.

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

Komora auditorů České republiky. Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)[on-line]. Praha:Kacr, 2011. [18.9.2014]. Dostupný z WWW:< <http://www.kacr.cz/file/760/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf>>.

KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy podle IFRS – praktikum. In. Účetní kavárna [online].2.8.2011[12.8.2014].Dostupné z WWW: < <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34348v43841-vynosy-podle-ifrs-praktikum/>>

KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.



PriceWaterhouseCoopers. Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví[online]. Praha: PWC, 2012. [15.8.2014]. Dostupný z WWW:< <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>>.

### **Legislativa**

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

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů