

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

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

Hana Neubauerová

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Hana Neubauerová

Podnikání a administrativa

Název práce

Porovnání vykazování výnosů dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy

Název anglicky

Comparison of Revenues and Gains Reporting According to IFRS and Czech Legal Regulation

Cíle práce

Cílem práce je porovnání vykazování výnosů dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle české právní úpravy účetnictví. 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, dále pak rozbor zveřejňovacích povinností dle IFRS v porovnání s českou právní úpravou. Dalším dílčím cílem práce je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti.

Metodika

V první etapě zpracování budou nastudovány odpovídající odborné české i zahraniční zdroje, bude provedena jejich kritická analýza a s pomocí syntézy a dedukce bude zpracován 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 finančního výkaznictví IFRS a dle českých právních předpisů. Budou rozebrány metody stanovení výnosů před dobou, při době a po době u výnosů z výrobků a zboží, metody stanovení výnosů ze služeb a úroků, licenčních poplatků a dividend. Vybrané oblasti budou demonstrovány na příkladech. K formulaci závěrů bude použita metoda indukce.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Doporučené zdroje informací

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

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

HINKE, Jana. IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN: 978-80-87197-65-3. Možno zakoupit v Reprstudiu PEF

<http://ec.europa.eu>

<http://www.deloitte.com>

<http://www.ey.com>

<http://www.iasb.org>

<http://www.iasplus.com>

<http://www.pwc.com>

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

KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.

MACKENZIE, Bruce a kol. 2013 Implementation and Application of International Financial Reporting Standards. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2013. ISBN: 978-1-118-27727.

RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2014: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2014 po rekodifikaci soukromého práva. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN: 978-80-7263-853-6.

ŠRÁMKOVÁ, Alice, Martina JANOUŠKOVÁ a HINKE. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. Vyd. 1. Praha: Grada, 2004. Účetnictví a daně. ISBN 80-867-1609-0.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění.

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 06. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci Porovnání vykazování výnosů dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy jsem vypracovala samostatně pod vedením Ing. Marty Stárové, Ph.D. a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Martě Stárové, Ph.D. za vedení této bakalářské práce, za cenné rady a připomínky k jejímu vypracování. Dále bych ráda poděkovala obchodnímu závodu Wheelabrator Czech, s. r. o. za poskytnuté informace a konzultace.

Porovnání vykazování výnosů dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy

Comparison of Revenues and Gains Reporting According to IFRS and Czech Legal Regulation

Souhrn

Tato bakalářská práce se zabývá porovnáním vykazování výnosů podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a 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.

Summary

This thesis deals with the comparison of revenue in accordance with international financial reporting standards IFRS and Czech accounting legislation. The main aim of this thesis is to analyze the issue of the two accounting frameworks, and then by comparing the differences and the selected display on the model example. Revenues are dismembered by international accounting standards IFRS and, according to the Czech legislation in the charter Theoretical bases. At the end of this chapter are these two accounting frameworks compared and interpreted the main differences in reporting. The chapter Own work is divided into two parts. The difference in the reporting of the displayed on the example drawn up from information supplied by the business establishment of Wheelabrator, s. r. o. in the first step. In the next step, the selected problems demonstrated on the model examples.

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

Keywords: Revenues, reporting, Reporting According to IFRS, Czech legislation, valuation, gains

1	Úvod	9
2	Cíl práce a metodika	11
2.1	Cíl práce	11
2.2	Metodika	11
3	Teoretická východiska	13
3.1	Harmonizace	13
3.1.1	Účetní směrnice Evropské unie	14
3.1.2	US GAAP	14
3.1.3	Mezinárodní účetní standardy IFRS	15
3.2	Výnosy podle mezinárodních standardů IFRS	17
3.2.1	Oceňování výnosů	18
3.2.2	Identifikace transakce	19
3.2.3	Prodej zboží a výrobků	20
3.2.4	Poskytování služeb	22
3.2.5	Úroky, licenční poplatky a dividendy	22
3.2.6	Smlouvy o zhotovení	23
3.2.7	Leasing	24
3.2.8	Státní dotace	24
3.3	Výnosy podle českých právních předpisů	26
3.3.1	Právní předpisy upravující Výnosy	26
3.3.2	Charakteristika a členění výnosů	26
3.3.3	Členění výnosů podle účtových skupin	27
3.3.4	Zásady pro účtování výnosů a jejich časové rozlišení	28
3.4	Rozdíl mezi IFRS a CAS	30
3.4.1	Definice výnosů	30
3.4.2	Uznávání výnosů z prodeje výrobků a zboží	30

3.4.3	Uznávání výnosů z poskytování služeb	30
3.4.4	Oceňování výnosů.....	30
3.4.5	Smlouvy o zhotovení	31
3.4.6	Leasing.....	31
3.4.7	Státní dotace.....	31
3.4.8	Časové zachycení nákladů a výnosů.....	32
4	Vlastní práce.....	35
4.1	Informace o obchodním závodě.....	35
4.2	Vykázání výnosů podle IFRS a CAS v daném závodě.....	35
4.3	Účtování vybraných problémů.....	40
4.3.1	Výnosy z prodeje zboží či výrobků a služby	40
4.3.2	Finanční leasing	42
4.3.3	Smlouvy o zhotovení	45
4.3.4	Příklad výpočtu vykázaných výnosů z dotace	47
5	Výsledky a diskuse.....	49
6	Závěr	51
7	Seznam použité literatury	53
8	Seznam použitých zkratk v abecedním pořadí a jejich význam.....	57
9	Seznam schémat	58
10	Seznam tabulek	58

1 Úvod

V dnešním postupně a nezadržitelně globalizovaném světě, kdy dochází k přibližování a následnému propojování mnohdy naprosto odlišných kultur, rozvinutých ekonomik s ekonomikami rozvojových zemí, politik a stále více se prosazují nadnárodní společnosti, jejichž cílem je produkovat zisk bez ohledu na hranice států a kontinentů. Pro posouzení úrovně jednotlivých ekonomik je nezbytné, aby výsledky činnosti národních či nadnárodních společností byly souměřitelné. Z toho důvodu je nezbytné stanovit si jednotná pravidla a postupy v určitých oblastech. Globalizace ekonomik je nerozlučně spjata s harmonizací účetnictví v celosvětovém měřítku. Obecně je vznik nadnárodních společností jedním z důvodů proč harmonizovat postupy a zásady vykazování výsledků jejich hospodářské činnosti. Pro společnost, která chce působit v celosvětovém měřítku, je důležité vědět, zda bude v daném oboru úspěšná. Toto srovnání je zcela nemožné, pokud účetní zásady a principy nebudou sjednocené.

Snahy o harmonizaci účetních postupů se objevili ve světě již v 70. letech minulého století. Vstupem do Evropské unie se snaha harmonizovat stala aktuálním tématem i pro Českou republiku. V českých účetních předpisech je přesně definováno, za jakých podmínek je účetní jednotka povinna sestavovat účetní závěrku na světové úrovni. Srovnávání účetních výkazů neslouží jen pro účely konkrétní společnosti, ale má zejména velký význam pro investory. Výsledky získané prostřednictvím těchto harmonizovaných účetních postupů jsou mnohdy jedinou solidní ekonomickou informací o konkrétní společnosti. V celosvětovém měřítku jsou pro proces harmonizace používány tři významné linie - Účetní směrnice Evropské unie, US GAAP a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS.

Bakalářská práce je zaměřena především na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, které budou porovnány s vykazováním podle české právní úpravy účetnictví. V práci je řešena problematika výnosů podle obou účetních rámců s následným porovnáním a zobrazením na modelových příkladech. Podrobně je provedena analýza klasifikace, oceňování, stanoveny metody pro uznání výnosů z prodeje výrobků a zboží, výnosů z prodeje služeb, z úroků, licenčních poplatků a dividend, výnosů z dotace, výnosů ze smluv o zhotovení a výnosů z leasingu. Celá problematika je rozebrána podle stávajících,

současně platných standardů. V květnu 2014 byl vydán nový standard IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky. Přepis přinese významnou změnu v účtování výnosů, avšak vstupuje v platnost až lednu 2017. Dále jsou v práci výnosy posuzovány podle českých právních předpisů a utříděny do jednotlivých účtových skupin. V závěru této kapitoly je provedena komparace obou systémů a jsou zobrazeny hlavní rozdíly.

Finální částí bakalářské práce je kapitola Vlastní zpracování, ve které je zobrazen příklad z konkrétní české společnosti. Za použití výsledků její podnikatelské činnosti v roce 2013 jsou porovnány výsledky vykazování výnosů dle současně platných českých právních předpisů účetnictví s výsledky vykazování výnosů dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Dále jsou sestaveny modelové příklady vybrané problematiky.

2 Cíl práce a metodika

V následujícím textu jsou vybrány základní cíle, na kterých je celá práce postavena. V podkapitole Metodika jsou uvedeny postupy a metody, které jsou při zpracování bakalářské práce použity.

2.1 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.

2.2 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 Teoretická východiska

V této části bakalářské práce je podrobně rozebrána problematika vykazování výnosů podle mezinárodních standardů IFRS a podle českých právních předpisů¹. Teoretická část je rozdělena do 4 subkapitol. Na úvod je definováno co je to harmonizace a jaké druhy systémů se aplikují. Jako další krok je podrobně popsána problematika vykazování výnosů podle IFRS. Dalším krokem je popsání výnosů dle CAS. Na závěr teoretické části je provedena komparace obou systémů, a zobrazeny hlavní rozdíly.

3.1 Harmonizace

V dnešním globálním světě, kdy je možná migrace pracovní síly, kapitálu a stále více se prosazují nadnárodní společnosti, jsou důležitá jednotná pravidla v určitých oblastech. Proto se stává proces harmonizace z celosvětového hlediska stále více diskutovaným problémem. Pro člověka je nejdůležitější, aby byly harmonizované základní pojmy, s kterými se setkává každý den, ať už ve své zemi nebo v zahraničí. Pro společnost, která chce působit ve více státech s odlišnou legislativou, pro nadnárodní společnosti, je důležité vědět zda má úspěch v daném oboru nebo nikoliv. To je zcela nemožné zjistit, v případě nejednotnosti účetních zásad a principů.

Obecně vznik nadnárodních společností je podstatným důvodem proč harmonizovat účetnictví, ale není jediným. Dalšími důvody pro harmonizaci účetnictví je rostoucí propojování mezinárodních trhů, postupující globalizace, nárůst uživatelů účetních informací, zejména investorů (Danada, 2009). Již v 70. letech minulého století se začaly objevovat snahy o harmonizaci účetnictví. Hlavním důvodem byla skutečnost, že rozdíly v účetních rámcích byly a stále jsou tak zásadní, že způsobují problémy při srovnání výsledků hospodaření mezinárodních společností (Paseková, 2006). Proces harmonizace usiluje o co největší sjednocení účetních postupů a principů, aby informace v účetních výkazech byly navzájem srovnatelné a srozumitelné (Danada, 2009). Srovnatelnost účetních informací nebyl jediný důvod proč harmonizovat. Dalšími důvody bylo např. poskytování dotací, podpor a grantů. Proto se postupně tlaky na harmonizaci rozšiřují i nad rámec velkých podnikatelských uskupení (Dvořáková, 2014). Snahy o harmonizaci

¹ Dále jen CAS

se objevili nejen v Evropě, ale i v rámci Spojených států amerických a Japonska (Paseková, 2006).

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace:

- Účetní směrnice Evropské unie (zejména 4., 7. a 8. směrnice)
- United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS (Dvořáková, 2014).

Tyto formy harmonizace neobsahují komplexní úpravu účetnictví, obsahují jen části, které jsou považovány za důležité pro sestavování výkazů pro vzájemné porovnání (tzn. požadavky na obsah a formu účetních závěrek).

3.1.1 Účetní směrnice Evropské unie

Účetní směrnice Evropské unie existují již od roku 1978, kdy byla vydána první směrnice o individuální účetní závěrce. Pro oblast účetnictví jsou zásadní tyto legislativní dokumenty:

- 4. směrnice Rady Evropského společenství - směrnice je zaměřena na oblast roční účetní závěrky,
- 7. směrnice - je věnována konsolidované účetní závěrce,
- 8. směrnice
- Směrnice rady upravující účetní závěrky pojišťoven, bank a další finančních institucí.

Avšak tyto směrnice postupem času zastaraly a přestaly tak vyhovovat potřebám harmonizace. V roce 2000 dospěla Evropská komise k rozhodnutí, že by nebylo efektivní vytvářet nové standardy. Za nástroj byly tedy zvoleny IFRS (Dvořáková, 2014).

3.1.2 US GAAP

US GAAP představuje soubor národních účetních standardů USA. Jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví především kvůli ekonomické síle USA, ale také díky kvalitě tohoto systému (Dvořáková, 2014) (Jílek a Svobodová 2013). Soubor standardů US

GAAP primárně slouží spíše široké veřejnosti, která investuje své peníze na burze do akcií nebo obligací. Proto je účetnictví podřízeno zejména požadavkům burzy, musí podávat věrohodné informace externím uživatelům a potenciálním investorům. Účetní výkazy musí být průhledné a informace nezpochybnitelné. Samozřejmě velkou roly hraje i důvěra veřejnosti v účetní výkazy (Janoušková, 2007).

US GAAP nejsou kodifikovány žádným zákonem, ale jsou to postupy, které postupně vyvinula účetní praxe, a kterou byly všeobecně přijaty. Tyto postupy shromažďuje soukromá instituce Rada pro vydávání účetních standardů (FASB), kterou delegovala americká Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) (Hradecký a kol, 2008). Za spolupráce s významnými účetními, auditorskými a právními institucemi postupně vznikly americké všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP (Šubrtová, 2010). V této práci se již US GAAP nebudu podrobněji zabývat.

3.1.3 Mezinárodní účetní standardy IFRS

V mezinárodních účetních standardech je řešena problematika celosvětové harmonizace finančního účetnictví, protože mají nejširší mezinárodní uplatnění a mnohaletou tradici. Standardy nejsou závazné, ale existují na bázi doporučení, které jsou ověřeny užitečností v praxi. V některých zemích Evropské unie, jako např. v České republice je v účetních předpisech přesně definováno, za jakých podmínek je účetní jednotka povinna vést účetnictví podle IFRS. V českých účetních předpisech je určeno, že účetní jednotka, která je obchodní společností a zároveň emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie.

Ve standardech jsou řešeny otázky věcného rozpoznávání, uznávání, oceňování, vykazování a zveřejňování určitých významných hospodářských operací v účetní závěrce. Týkají se ekonomického života podnikatelského prostředí a ovlivňují tak výši a strukturu aktiv, závazků a vlastního kapitálu, výši nákladů, výnosů a tím i dosahovaného výsledku hospodaření. Řešení přijatá v IFRS jsou určitým kompromisem mezi různými koncepcemi a názory. Mnohdy obsahují variantní řešení. Standardy nejsou rigidní normou, ale vyvíjejí se souběžně s vývojem finančního řízení a s rozvojem světové ekonomiky vůbec. Jsou proto průběžně revidovány, rušeny či nahrazovány novými (Janoušková, 2007).

Historie mezinárodních standardů finančního účetnictví sahá do poloviny 70. let minulého století, kdy byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC) se sídlem v Londýně. Tuto soukromou organizaci založila řada profesionálních účetních orgánů z Austrálie, Kanady, Francie, Nizozemí, Velké Británie, Německa, a USA. Hlavním cílem IASC bylo vytvořit soubor standardů, účetních pravidel a postupů, které by byly celosvětově akceptovány. Od svého založení do roku 2000 vydal IASC čtyřicet mezinárodních účetních standardů a k tomu řadu interpretací, které měli objasnit původní standardy. Tyto standardy nesly označení jako Mezinárodní účetní standardy IAS. (Paseková, 2006) (Hradecký a kol, 2008).

Od roku 2000 začala Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB navazovat na činnost IASC a převzala řadu povinností, která jsou spojena s přípravou standardů. Standardy vydané Radou IASB jsou označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Rada IASB novelizovala Mezinárodní účetní standardy IAS a zároveň jim zanechala původní označení, proto v následujícím textu jsou uvedeny standardy označované jak zkratkou IAS, tak IFRS (IFRS 1 - IFRS 13) (Dvořáková, 2014) (Hradecký a kol, 2008). Obecně se používá označení IFRS pro jednotlivé standardy (IAS, IFRS) a pro interpretace, v podstatě je to označení pro celý svazek mezinárodních standardů a interpretací k nim (Dvořáková, 2014).

K 1. lednu 2013 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví obsahovaly:

- 13 mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS (1 až 13),
- 28 mezinárodních účetních standardů IAS (1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 32, 33, 36, 37, 38, 40, 41),
- 17 interpretací mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRIC,
- 8 interpretací mezinárodních účetních standardů SIC (Jílek a Svobodová, 2013).

3.2 Výnosy podle mezinárodních standardů IFRS

Výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají z běžné činnosti účetní jednotky a zároveň vedou ke zvýšení aktiv nebo snížení závazků a následně dochází ke zvýšení vlastního kapitálu. Hrubé přírůstky ekonomických užitků nezahrnují zvýšení kapitálu v souvislosti s příspěvky vlastníků. Účetní jednotka může výnosy uznat za předpokladu, že je lze spolehlivě ocenit. Účetní jednotka musí evidovat výnosy v účetnictví, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky poplynou do účetní jednotky. K účtování výnosů v účetnictví dochází v okamžiku, kdy nastane zvýšení aktiv nebo snížení závazků spojené se vznikem výnosů (Danada, 2009). Při účtování výnosů je důležité zejména dodržení věcného a časového souladu výnosů a nákladů (Dvořáková, 2014).

Důležitým dokumentem pro rozlišení správné rozlišení výnosů je koncepční rámec. V koncepčním rámci² jsou rozlišeny termíny income, revenues, gains. Tyto termíny nemají doslovný překlad. V českém jazyce jsou obecně nazývány jako výnosy. Income je překládán jako výnos, který je složen z revenue a gains. Termínem revenue jsou označovány výnosy z běžné podnikatelské činnosti, např. jsou to tržby z prodeje zboží a výrobků, tržby z prodeje služeb, výnosy z úroků, dividend, přijaté nájemné a licenční poplatky. Pojem gains je oficiálně překládán jako přínos.

Gains účetní jednotka vykazuje čistě, tzn. že, tyto přínosy účetní jednotka sníží o související náklady a vykáže pouze rozdíl. V případě, že rozdíl je kladný, lze použít vhodnější český název „zisk“. Jedná se o výnosy, které plynou z činnosti, jako jsou např. rozdíly z prodeje dlouhodobého majetku, kurzové rozdíly, přecenění aktiv (Dvořáková, 2014) (Knapková a kol, 2013).

Rada pro mezinárodní účetní standardy a americká Rada pro standardy finančního účetnictví vydaly nový standard IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky. Do působnosti standardu spadají všechny smlouvy na dodání zboží či služeb zákazníkům. Standard bude závazný od řádného účetního období začínajícího 1. ledna 2017. V následující části textu budou výnosy rozebrány podle platných pravidel (ey, 2014).

² Koncepční rámec je úvodní část IFRS, kde jsou předně definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění.

Problematika výnosů je podrobně upravena ve standardu IAS 18 - Výnosy, který je aplikován při účtování výnosů vznikajících z následujících transakcí a událostí:

- prodej zboží a výrobků,
- poskytování služeb,
- využití ostatních aktiv účetní jednotky, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy.

Výše uvedené body, jsou podrobněji rozebrány v následujících kapitolách. Standardem, IAS 18 - Výnosy, nejsou upraveny všechny druhy transakcí, z nichž plynou výnosy. Proto jsou zmíněny další případy, které jsou upraveny následujícími standardy:

- IAS 17 - Leasingy,
- IAS 11 - Smlouvy o zhotovení,
- IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování statní podpory.

3.2.1 Oceňování výnosů

Výnosy musí být oceněny v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty. Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.

Částka výnosů vzniklá z transakce je obvykle stanovena ve smlouvě mezi účetní jednotkou a kupujícím či uživatelem aktiva. Je oceněna na základě reálné hodnoty ekvivalentu již přijatého nebo nárokovaného, a to se zahrnutím eventuálních obchodních slev nebo množstevních rabatů poskytnutých účetní jednotkou.

Ve většině případů je protihodnota ve formě peněz nebo peněžních ekvivalentů a částka výnosu je peněžní částkou nebo částkou peněžních ekvivalentů již přijatých nebo nárokovaných. Pokud je však příjem peněz či peněžních ekvivalentů odložen, reálná hodnota úhrady může být nižší než nominální obnos přijatých nebo nárokovaných peněz. Účetní jednotka může například poskytnout kupujícímu bezúročný úvěr nebo může od kupujícího přijmout na úhradu prodaného zboží směnku s úrokovou sazbou nižší, než je

tržní úroková míra. Pokud taková dohoda ve skutečnosti tvoří finanční transakci, je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby. Touto sazbou je jedna ze dvou následujících sazeb, a to ta, kterou lze stanovit transparentnějším (přehlednějším, dostatečně jasným) způsobem:

- převažující sazba pro podobný nástroj u výstavce s obdobným hodnocením úvěrového rizika,
- úroková sazba, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží nebo služeb za hotové.

Pokud je využívána barterová³ směna a zboží nebo služby jsou obdobné povahy, směna se nepovažuje za transakci, při níž vzniká výnos. Barter se používá např. u komodit, jako je ropa. Pokud zboží nebo služby, které jsou předmětem prodeje, jsou vyměněny za rozdílné zboží nebo služby, považuje se tato směna za transakci, při níž vznikají výnosy. Výnosy jsou oceňovány reálnou hodnotou nabytého zboží nebo služeb, která je upravena o případnou částku hotovosti nebo hotovostních ekvivalentů, která přitom byla převedena. Nemůže-li být spolehlivě stanovena reálná hodnota nabytého zboží nebo služeb, ocení se výnosy reálnou hodnotou poskytnutého zboží nebo služeb, upravenou o případnou částku hotovosti nebo hotovostních ekvivalentů, která přitom byla převedena (Jílek a Svobodová, 2013).

3.2.2 Identifikace transakce

Pro správné určení výše výnosů je důležité transakci spolehlivě identifikovat. Každá transakce je posuzována dle různých kritérií. Kritéria jsou obvykle aplikována samostatně u každé transakce zvlášť, avšak za některých okolností je potřebné transakci rozdělit a kritéria aplikovat na samostatné části, aby byla objasněna podstata transakce. Pokud se prodej skládá z prodeje zboží i z poskytování služeb, musí být tato kritéria splněna v každé jednotlivé transakci. Např. společnost prodává spotřební elektroniku se zárukou na opravy. Prodejní cena zahrnuje samostatně určitelnou část, která se vztahuje k těmto zárukám. V takovém případě je podle standardu požadováno, aby prodejní cena např. televizoru byla rozdělena na dvě části a na každou z nich byla aplikována kritéria pro vykazování výnosů.

³ Barterová směna znamená přímou směnu jednoho druhu zboží za jiné zboží.

Z toho vyplývá, že částka vztahující se k záručním opravám, by měla být odložena a zachycena jako výnos teprve v průběhu období, během kterého jsou služby poskytovány (Paseková, 2006).

Naopak, jsou-li tato kritéria aplikovaná na dvě nebo více transakcí, a spojena takovým způsobem, že obchodní efekt nelze pochopit bez odkazu na úplnou řadu transakcí jako celek. V takovém případě se obě transakce posuzují společně. Např. účetní jednotka může prodat zboží a ve stejné době uzavřít samostatnou smlouvu na zpětný nákup zboží k pozdějšímu datu, čímž je potlačen efekt transakce.

3.2.3 Prodej zboží a výrobků

Prodej zboží a výrobků zahrnuje účetní jednotkou vyrobené statky určené k prodeji a rovněž statky nakoupené s cílem dále je prodat. Za prodej zboží je považováno např. obchodní zboží zakoupené maloobchodníkem, pozemky a jiný majetek držený pro další prodej.

Výnosy z prodeje zboží a výrobků jsou uznány za předpokladu, že jsou splněny všechny následující podmínky:

- účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží nebo výrobků,
- účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím, ani skutečnou kontrolu nad tímto prodávaným zbožím nebo výrobky,
- částka výnosů je spolehlivě oceněna,
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky,
- vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

Výnosy z prodeje zboží a výrobků se obvykle vykazují, jakmile dojde k doručení zboží či výrobků a převedení právního nároku. Mohou nastat i jiné situace pro vykazování tržeb z prodeje výrobků a zboží, které dělíme do tří skupin:

- vykazování tržeb v době dodání,
- vykazování tržeb před dodávkou,
- vykazování tržeb po dodávce.

Vykázat tržby z prodeje zboží a výrobků při dodávce (v okamžiku prodeje) lze, pokud jsou splněny všechny výše uvedené podmínky a je zaslána faktura. Účetní jednotka účtuje na základě přijaté faktury. V některých případech mohou nastat sporné situace, kdy není zřejmé, jestli jsou splněny všechny podmínky. Účetní jednotka posoudí každou transakci zvlášť a určí, zda z prodeje vznikl výnos či nikoliv. Mohou nastat situace, kdy např. při prodeji existuje dohoda o zpětném odkupu, existuje právo na vrácení zboží nebo účetní jednotka aplikuje praktiky Channel Stuffing⁴. V případě, že existuje dohoda o zpětném odkupu, nemůže si účetní jednotka účtovat výnos, jde pouze o financování, protože nepřevedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží nebo výrobků. Pokud existuje právo na vrácení zboží nebo výrobků a riziko vrácení není významné, lze vykázat tržby okamžitě. V případě, že riziko vrácení zboží je vyšší, může účetní jednotka vykázat tržbu okamžitě, sníženou o odhadované procento vrátek. Další možností je, že vykáže pouze tržbu z prodeje u zboží nebo výrobků, u kterých je jisté, že nebude vráceno. Zbytek tržeb účetní jednotka vykáže po uplynutí doby na vrácení zboží.

Situace, kdy lze vykázat tržbu před dodávkou, se vyskytují zejména u dlouhodobých zakázek (stavebních smluv). Tato problematika je řešena v další části práce s názvem Smlouvy o zhotovení.

Poslední situací je vykazování tržeb po dodávce. Jedná se především o prodej na splátky, např. leasing. V tomto případě účetní jednotka vykazuje dva druhy výnosů, výnos z prodeje a úroky. Účetní jednotka si může zvolit mezi třemi typy vykazování, a to, že vykáže zisky z prodeje v okamžiku dodávky (akruální metoda), nebo vykáže tržbu v době

⁴ Channel Stuffing, také zvané jako „nacpání kanálů“. Praktiky, kdy firma chtějí nadhodnotit své výsledky a nabízení často obrovské slevy distributorům, že před datem rozvahy odeberou velkou množství zboží.

přijaté splátky (splátková metoda). Třetím typem je, že vykáže zisky z prodeje, až když přijaté splátky převýší náklady prodávajícího (metoda úhrady nákladů) (Paseková, 2006).

3.2.4 Poskytování služeb

Poskytování služeb zahrnuje obvykle vykonání smluvně sjednaného úkolu v průběhu předem daného období. Služby mohou být poskytovány během jednoho období i během více období. Některé takovéto služby nejsou upraveny podle následujících pravidel, ale vztahují se ke smlouvám o zhotovení, např. smlouvy na služby vedoucích projektu nebo architektů. Výnos z těchto smluv není upraven v IAS 18 - Výnosy, ale zachází se s ním v souladu s požadavky pro smlouvy podle IAS 11 - Smlouvy o zhotovení.

Výnos z poskytování služeb lze uznat, za předpokladu, že je možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce a stanovit stupeň dokončení celé transakce ke konci účetního období. V případě že není výsledek transakce odhadnutelný, uznávají se výnosy pouze v rozsahu vynaložených nákladů, které lze zpětně získat. Výnos z poskytování služeb, jestliže jsou splněny všechny následující podmínky:

- částka výnosu je spolehlivě oceněna,
- je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky,
- stupeň dokončení transakce na konci účetního období může být spolehlivě oceněn,
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení transakce mohou být spolehlivě oceněny.

3.2.5 Úroky, licenční poplatky a dividendy

Výnosy z úroků, licenčních poplatků a dividend se uznávají podle následujících východisek:

- úrok se musí záúčtovat za použití metody efektivní úrokové sazby

- licenční poplatky musí být zachyceny na akruální bázi⁵ v souladu s podstatou příslušné smlouvy (pokud je pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do skupiny a částka výnosu může být spolehlivě oceněna),
- dividendy se musí zaúčtovat, když vznikne právo akcionářů na přijetí platby.

Výnosové úroky z finančních aktiv se vykazují, pokud je pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do skupiny a částka výnosu může být spolehlivě oceněna. Časové rozlišení výnosových úroků se uskutečňuje s ohledem na neuhrazenou jistinu, přičemž se použije příslušná efektivní úroková míra, tj. úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní příjmy po očekávanou dobu trvání finančního aktiva na jeho čistou účetní hodnotu.

Licenční poplatky vypočítané na základě času se vykazují rovnoměrně během doby trvání licenční smlouvy. Licenční smlouvy jsou vykázány, v případě, že jsou založené na výrobě, tržbách či jiných ukazatelích, s odkazem na příslušné smluvní ujednání obou stran.

Výnosy z dividend účetní jednotka vykáže v okamžiku, kdy akcionářům vznikne právo na přijetí platby (musí být splněny podmínky, že částka výnosů je spolehlivě měřitelná a je pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do účetní jednotky) (Kacr, 2010).

3.2.6 Smlouvy o zhotovení

Smlouvu o zhotovení lze obvykle chápat, jako dlouhodobý kontrakt, který je sjednán za účelem výstavby aktiva, či souboru aktiv, které jsou vzájemně propojeny. Smlouva zahrnuje různé druhy činností, od projektů na výstavbu aktiva, až po jeho likvidaci a případnou obnovu. Ocenění smlouvy je závislé na tom, zda lze výnos spolehlivě ocenit. Pokud je výnos spolehlivě měřitelný, použije se metoda procenta rozpracovanosti (metoda procenta dokončení). V druhém případě, kdy výnos nelze odhadnout, použije se metoda nulového zisku, tzn. zisk účetní jednotka vykáže, až po ukončení zakázky (Dvořáková, 2014).

⁵ Akruální báze, někdy označováno jako akruální princip je účetní princip, podle něž jsou důsledky transakcí, či jiných událostí uznány v době, kdy nastaly a jsou zaúčtovány do období, k němuž se vztahují.

3.2.7 Leasing

Leasing je druh smlouvy, při které pronajímatel zapůjčuje nájemci předem domluvené aktivum na dobu sjednanou smlouvou. Nájemce zaplatí pronajímateli za poskytnuté aktivum jednorázovou platbu nebo řadu plateb.

Leasingové platby vztahující se k období, s výjimkou nákladů na služby, jsou účtovány proti hrubé investici do leasingu jako snížení, jak jistiny, tak nerealizovaného finančního výnosu z leasingu. Leasingové smlouvy lze klasifikovat do dvou kategorií: finanční leasing a operativní leasing.

Finanční leasing je druh leasingu, při němž se převádí rizika a odměny, které jsou spojené s vlastnictvím, na nájemce. Po skončení může být vlastnické právo převedeno na nájemce. Pronajímatel při finančním leasingu vykazuje dlužné částky od nájemců jako pohledávky ve výši čisté finanční investice skupiny do leasingu. Výnos z finančního leasingu je rozdělen do účetních období tak, aby odrážel konstantní periodickou míru návratnosti čisté investice skupiny do finančního leasingu (kacr, 2010).

Operativní leasing, je klasifikován jako druh leasingu, při kterém se nepřevádí odměny a rizika spojené s vlastnictvím na nájemce. Z pohledu pronajímatele je výnos z operativního leasingu uznáván ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která by lépe odrážela zmenšování přínosů z pronajímaného aktiva. Počáteční přímé náklady, které vznikly v souvislosti se sjednáváním a uzavřením smlouvy o operativním leasingu, se přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a účtují se rovnoměrně po dobu trvání leasingu (kacr, 2010).

Finanční ani operativní leasing nebude dále popisován z pohledu nájemce, jelikož nájemci nevznikají výnosy z leasingu.

3.2.8 Státní dotace

Státní dotace představuje podporu státu ve formě převodu prostředků účetní jednotce, za předpokladu, že účetní jednotka splní minulé či budoucí podmínky, týkající se provozní činnosti účetní jednotky. Mnohdy je státní dotace označována jako grant, podpora, subvence nebo prémie. Státní dotace lze vykazovat dvojitým způsobem, jako dotaci, která se vztahuje k aktivům nebo dotaci, která se vztahuje k výnosům.

Statní dotace vztahující se k aktivům mohou být účtovány dvojím způsobem. Prvním způsobem je odčítána dotace při výpočtu hodnoty aktiva. Druhým způsobem je dotace vykazována, jako výnos příštího období, který se vykazuje v zisku nebo ztrátě na systematickém základě po celou dobu životnosti aktiva.

Dotace vztahující se k výnosům se vykazují ve výkazu o úplném výsledku jako jednotlivý výnos, nebo pod účtem „ostatní výnosy“, nebo jsou odečteny při vykazování souvisejících nákladů.

Jestliže se statní dotace stane vratnou, musí být zaúčtována, jako změna účetního odhadu. Vrácení dotace vztahující se k výnosům se uplatňuje nejdříve k neodepsanému výnosu příštích období vykázanému ve vztahu k dotaci. Pokud vratka překročí takovýto výnos, nebo pokud výnos v období neexistoval, vykáže se v zisku nebo ztrátě. Pokud jde o dotaci vztahující se k aktivům, vykáže se vratka buď jako navýšení hodnoty aktiva, nebo jako snížení výnosů příštích období.

3.3 Výnosy podle českých právních předpisů

Výsledek hospodaření je jeden z nejdůležitějších ukazatelů pro chod firmy, proto každá firma podrobně sledujeme vývoj výnosů a nákladů v časovém období. Evidence výnosů a nákladů poskytuje účetní jednotce potřebné informace pro rozhodování a řízení podnikových činností. Výnosy představují peněžní vyjádření výkonů účetní jednotky v časovém období, bez ohledu na k inkasu (Synek a kol, 2011).

3.3.1 Právní předpisy upravující Výnosy

Účtování o výnosech je v ČR upraveno v několika účetních předpisech, mezi základní účetní předpisy patří:

- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen ZU),
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen VPU),
- České účetní standardy (dále jen ČÚS).

Dále se účetní jednotka při účtování výnosů drží dalších zákonů, které nepřímo souvisí s účetnictvím:

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

3.3.2 Charakteristika a členění výnosů

Výnosy jsou upraveny v ČÚS č. 019 - Náklady a Výnosy. V tomto standardu jsou podrobně analyzovány účtové třídy 5. a 6., kde jsou definovány jednotlivé účtové skupiny a zásady pro účtování. Avšak standard neobsahuje definici výnosů, ani podmínky pro uznání. Výnosy se účtují v 6. účtové třídě, přírůstek se účtuje na stranu DAL, úbytek se účtuje na stranu MD případně na stranu DAL s mínusem. V českém účetnictví platí zásady, podle kterých se účetní jednotka řídí. Důležitou zásadou je např. zásada zákazu kompenzace, kdy účetní jednotka, až na pár výjimek, nesmí vyrovnávat položky výnosů a nákladů. V případě kurzových rozdílů, nelze porovnat zisk se ztrátou a účtovat pouze

rozdíl. Účetní jednotka musí účtovat ztráty na příslušném nákladovém účtu a zisk na účtu výnosovém.

Výnosy se zachycují narůstajícím způsobem od začátku účetního období, tj. nemají k počátečnímu dni účetní období počáteční zůstatek. Při uzavírání účetních knih se konečné zůstatky výnosových účtů převedou ve prospěch účtu zisků a ztrát.

Výnosy lze členit z různých hledisek a kritérií, základní rozdělení je podle druhů výnosů:

- výnosy z běžné činnosti (provozní, finanční) - představují výnosy, které jsou spojeny především s běžnou podnikatelskou činností,
- výnosy z mimořádné činnosti - představují výnosy, které jsou pro podnik neočekávané, nahodilé (Bulla, 2007).

3.3.3 Členění výnosů podle účtových skupin

V účtové skupině 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží se zachycují především výnosy z prodeje zboží, služeb nebo vlastních výrobků. Ve prospěch této skupiny se účtuje na základě příslušných dokladů (příjmových pokladních dokladů, faktur, aj.) se souvztažným zápisem na stranu MD příslušných účtů z účtové skupiny 31 - Pohledávky, účtové skupiny 21 - Peníze či skupiny 22 - Účty v bankách.

Pomocí účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti účetní jednotka eliminuje náklady vynaložené při výrobě v obchodním závodu. Na účtech jsou zachyceny přírůstky či úbytky zásob vlastní výroby, popřípadě změna stavu zásob vyplývající z inventarizace. Zachycuje se zde změna stavu nedokončené výroby, polotovarů, vlastních výrobků a zvířat. Na těchto účtech účetní jednotka účtuje na základě vnitropodnikového dokladů se souvztažným zápisem na účtech skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby.

Zůstatek v této účtové skupině může být, jak na straně DAL (převažují přírůstky), tak na straně MD (převažují úbytky). Pro tuto účtovou skupinu neplatí zásada zákazu kompenzace.

Na účtech skupiny 62 - Aktivace účtuje účetní jednotka, pokud si sama (ve vlastní režii) vyrábí materiál, zboží, dlouhodobý majetek a dále ho využívá pro svou potřebu. Za aktivaci se dále považuje převod zásob vlastní činnosti na sklad zboží (Bulla, 2007).

V účtové skupině 64 - Jiné provozní výnosy účetní jednotka zachycuje tržby z prodeje hmotného, nehmotného majetku, tržby z prodeje materiálu, smluvní pokuty, úroky z prodlení, penále, úhrady pohledávek, které byly v minulosti odepsány na vrub nákladů, dále také částky vyjadřující postupné umořování oprávků k pasivnímu oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku, aj. standardy

Ve skupině 66 - Finanční výnosy účetní jednotka účtuje o výnosech, které jsou spjaty s finanční činností podniku např. tržby za prodej cenných papírů, úroky, kurzové rozdíly, dividendy aj. Některé z těchto účtů tvoří výjimku z pohledu daňového. Jsou to účty výnosů, které jsou osvobozené od daně nebo už byly dříve zdaněny srážkovou daní, a tak už nevstupují do základu pro výpočet daně.

Na účtech skupiny 68 - Mimořádné výnosy se zachycují zcela mimořádné operace vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, účtují se zejména výnosy z titulu postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti či složky hospodářské činnosti účetní jednotky. Účtuje se zde i náhrady škod. Škody vznikly z mimořádné činnosti např. záplavy, zemětřesení. Účetní jednotka účtuje do mimořádných výnosů náhradu škod od pojišťovny.

3.3.4 Zásady pro účtování výnosů a jejich časové rozlišení

Tak jako každý systém, tak i CAS má určitá pravidla, podle kterých musí každá účetní jednotka vést účetnictví, aby dodržela správnost účetního výkaznictví. Dle zákona „*je účetní jednotka povinná vést účetnictví tak, aby účetní závěrka zobrazovala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinná zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.*“ Zásady pro zachycování výnosů jsou následující:

- Účetní jednotka účtuje výnosy do období, s kterým věcně i časově souvisí,
- náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období účetní jednotka účtuje do výnosů běžného roku,
- výnosy a příjmy, které se týkají období budoucího, je nutné časově rozlišit ve formě příjmů či výnosů příštích období,

- výnosy účetní jednotka účtuje na příslušných účtech časově rozlišené, účty časového rozlišení podléhají inventuře, při níž se posuzuje výše a důvod,
- účetní jednotka si stanoví postup vykazování časového rozlišení a nesmí jej každoročně měnit.

Mohou nastat případy, při nichž účetní jednotka nemusí výnosy časově rozlišit. Jsou to situace, kdy se jedná o pravidelně opakující se příjmy, tyto příjmy nesmí výrazně ovlivnit věcnou a časovou souvislost výnosů. Další situací je, že jde jen o malé částky, není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření.

3.4 Rozdíl mezi IFRS a CAS

V této části bakalářské práce jsou porovnány hlavní rozdíly vykazování výnosů mezi mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS a českou právní úpravou účetnictví. Jedním s důležitých rozdílů je, že IFRS nejsou platnou právní normou. Jedná se o systém, který je založen na principech, které mohou být v jakékoliv míře přijímány do národních právních předpisů. Míra přijetí záleží na typu právního prostředí. Oproti tomu česká právní úprava účetnictví je národním systémem, který je založen na striktních pravidlech. Český účetní systém je ovlivňován skutečností, že základ daně z příjmů se počítá z výsledku hospodaření v souladu s českou právní úpravou účetnictví. Porovnání těchto dvou systémů, jako celku, není tudíž zcela adekvátní. V této části práce jsou porovnány vybrané odlišnosti.

3.4.1 Definice výnosů

Už v samotné definici výnosů lze spatřit podstatný rozdíl. V IFRS jsou definovány výnosy, jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají z běžné činnosti účetní jednotky a vedou ke zvýšení vlastního kapitálu. Hrubé přírůstky nezahrnují zvýšení vlastního kapitálu v souvislosti s příspěvků vlastníků. V CAS není přímo obsažena definice výnosů, spíše se postupuje dle právní formy transakce (pwc, 2013).

3.4.2 Uznávání výnosů z prodeje výrobků a zboží

V České republice je uznání výnosů z prodeje výrobků a zboží založeno na přechodu právního titulu, v právních normách nejsou uvedeny žádné specifické podmínky pro uznání výnosů. Oproti tomu v IFRS jsou přesně definovány podmínky (viz kapitola 3.2.3), za kterých lze prodej výrobků či zboží uznat jako výnos.

3.4.3 Uznávání výnosů z poskytování služeb

V IFRS jsou definovány podmínky (kapitola 3.2.4), při jejichž splnění lze službu uznat jako výnos, narozdíl v CAS dochází k uznání výnosů v závislosti na dohodnutých fázích vyúčtování či po dokončení transakce (Skácelýk a Machová, 2013).

3.4.4 Oceňování výnosů

Výnosy jsou podle IFRS oceňovány v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty, a to se zahrnutím eventuálních obchodních slev nebo množstevních rabatů

poskytnutých účetní jednotkou. V CAS není řešeno oceňování výnosů, ale ani nejsou odděleny skutečné výnosy s prvky financováním (kacr, 2010).

3.4.5 Smlouvy o zhotovení

Podle IFRS jsou výnosy ze smluv o zhotovení počítány dvojitým způsobem. Jestliže je možné určit celkové výnosy, náklady a stupeň rozpracovanosti, zvolí účetní jednotka metodu procenta rozpracovanosti. Pokud účetní jednotka nemůže spolehlivě určit stupeň rozpracovanosti a společnost předpokládá, že výnosy pokryjí náklady, použije metodu nulového zisku. Očekávanou ztrátu účetní jednotka vykazuje okamžitě.

V CAS smlouvy o zhotovení nejsou řešeny. Rozpracované projekty účetní jednotka účtuje jako nedokončenou výrobu. Výnosy z prodeje či poskytnutí služby jsou účtovány na základě předem domluvených podmínek a termínů, nebo po dokončení. Očekávanou ztrátu účetní jednotka vykáže jako rezervu nebo zvláštní rezervu (ey, 2013)(pwc, 2013).

3.4.6 Leasing

Při účtování operativního leasingu podle IFRS je aktivum zachyceno v rozvaze pronajímatele, který účtuje o výnosech z operativního pronájmu rovnoměrně po dobu trvání (pokud neexistuje lepší báze pro rozvržení výnosů z pronájmu).

V CAS je účtování operativního leasing obvykle stejné, s tím rozdílem, že účetní jednotka účtuje dle leasingové smlouvy (Skácelýk a Machová, 2013).

Aktivum se účtuje u finančního leasingu podle IFRS v rozvaze nájemce spolu s odpovídajícím závazkem. Pronajímatel účtuje o pohledávce. Nájemce účtuje o odpisech po dobu životnosti aktiva.

Finanční leasing je podle CAS účtován obdobným způsobem jako operativní leasing (ey, 2013).

3.4.7 Státní dotace

Vykazování státních dotací je v IFRS a CAS podobné s tím rozdílem, že v IFRS je více možností vykazování. Dotace na pokrytí nákladů jsou podle IFRS účtovány přímo proti vynaloženým nákladům, nebo jsou vykázány jako samostatný výnos. Podle CAS jsou tyto dotace účtovány přímo do provozních výnosů podle věcné a časové souvislosti s danými

náklady. Dotace na pořízení aktiva má podle IFRS také více možností vykazování. Dotaci účetní jednotka zaúčtuje buď jako snížení hodnoty daného aktiva nebo ji vykáže jako výnosy příštích období. Podle CAS účetní jednotka účtuje dotaci na pořízení aktiva pouze jako snížení pořizovací ceny daného aktiva (pwc, 2013).

3.4.8 Časové zachycení nákladů a výnosů

Dalším z podstatných rozdílů mezi IFRS a CAS je ve vykazování nákladů. V IFRS je důležité dodržet věcný a časový soulad výnosů a odpovídajících nákladů tzn. výnosy účetní jednotka zachytí, až v době, kdy jsou vynaložené náklady. Oproti tomu, v CAS žádné takové pravidlo není (Dvořáková, 2014).

V níže uvedené tabulce č. 1 jsou zobrazeny jednotlivé rozdíly.

Tabulka 1: Porovnání výnosů podle IFRS a CAS

IFRS	CAS
Definice	
Podle IFRS jsou výnosy definovány, jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají z běžné činnosti účetní jednotky a vedou ke zvýšení vlastního kapitálu. Hrubé přírůstky nezahrnují zvýšení vlastního kapitálu v souvislosti s příspěvků vlastníků.	V CAS není přímo obsažena definice výnosů, spíše se postupuje dle právní formy transakce
Podmínky pro uznání výnosu z prodeje výrobků nebo zboží	
V IFRS jsou definovány podmínky, za kterých lze prodej výrobků či zboží uznat jako výnos.	V CAS žádné podmínky nejsou definovány, uznání výnosu je založeno na přechodu právního titulu.
Podmínky pro uznání výnosů z poskytování služeb	
IFRS definují podmínky, při jejichž splnění lze službu uznat jako výnos.	V CAS dochází k uznání výnosů v závislosti na dohodnutých fázích vyúčtování či po dokončení transakce.
Oceňování výnosů	
Výnosy se podle IFRS oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty, a to se zahrnutím eventuálních obchodních slev nebo množstevních rabatů poskytnutých účetní jednotkou.	CAS nejenže neřeší ocenění výnosů, ale ani neodděluje skutečné výnosy s prvky financováním.

Vykazování výnosů ze smlouvy o zhotovení	
Podle IFRS jsou výnosy vykazovány dvojitým způsobem. Jestliže je možné určit celkové výnosy, náklady a stupeň rozpracovanosti, zvolí účetní jednotka metodu procenta rozpracovanosti. Pokud lze spolehlivě určit stupeň rozpracovanosti a společnost předpokládá, že výnosy pokryjí náklady, použije účetní jednotka metodu nulového zisku. Očekávanou ztrátu účetní jednotka vykazuje okamžitě.	Podle CAS smlouvy o zhotovení nejsou řešeny. Rozpracované projekty účetní jednotka účtuje jako nedokončenou výrobu. Výnosy z prodeje či poskytnutí služby jsou účtovány na základě předem domluvených podmínek a termínů, nebo po dokončení. Očekávanou ztrátu účetní jednotka vykazuje jako rezervu nebo zvláštní rezervu.
Leasing	
Aktivum se účtuje u finančního leasingu podle IFRS v rozvaze nájemce spolu s odpovídajícím závazkem. Pronajímatel účtuje o pohledávce. Nájemce účtuje o odpisech po dobu životnosti aktiva.	Finanční leasing je podle CAS účtován stejným způsobem jako operativní leasing. Operativní leasing je podle obou systémů vykazován obdobně.
Státní dotace	
Dotace na pokrytí nákladů jsou účtovány přímo proti vynaloženým nákladům, nebo jsou vykázány jako samostatný výnos. Dotace na pořízení aktiva účetní jednotka zaúčtuje buď jako snížení hodnoty daného aktiva nebo ji vykáže jako výnosy příštích období.	Dotace na pokrytí nákladů účtovány přímo do provozních výnosů podle věcné a časové souvislosti s danými náklady. Dotaci na pořízení aktiva účtuje účetní jednotka jako snížení pořizovací ceny daného aktiva.
Časové zachycení nákladů a výnosů	
V IFRS je důležité dodržet věcný a časový soulad výnosů a odpovídajících nákladů tzn. výnosy účetní jednotka zachytí, až v době, kdy jsou vynaložené náklady.	v CAS žádné takové pravidlo není.

Zdroj: Vlastní zpracování

4 Vlastní práce

Tato část bakalářské práce zobrazuje rozdíl ve vykazování výnosů z pohledu CAS a IFRS na praktických příkladech. Praktická část je rozdělena do dvou samostatných částí. V první části práce je sestaven příklad z údajů poskytnutých obchodním závodem Wheelabrator Czech s. r. o.⁶ se sídlem ve Středočeském kraji. Obchodní závod účtuje primárně podle IFRS, ale ke konci účetního období musí převést účetnictví v souladu s CAS, neboť základ daně z příjmů se musí počítat z výsledku hospodaření v souladu s českou právní úpravou účetnictví. Příklad obsahuje obraty výsledkových účtů ke dni 31.12.2013 podle IFRS a podle CAS. Účelem je vyčíslení rozdílů mezi IFRS a CAS a vysvětlit proč rozdíl vznikl. V části druhé je vysvětleno samotné účtování nebo výpočty vybraných problémů podle IFRS.

4.1 Informace o obchodním závodě

Společnost Wheelabrator byla založená již v roce 1900 pod obchodním názvem DISA. Svou činnost z počátku zahájila výrobou lehkých kulometů. Až po roce 1937 začala společnost vyrábět tryskací zařízení, kterým se věnuje dodnes. V roce 2009 z důvodu sloučení se se společností Wheelabrator převzala DISA novou značku Wheelabrator Czech s.r.o. (Disagroup, nedatováno).

Wheelabrator je jednou z dceřiných společností, jejichž mateřská společnost sídlí v Dánku. Aby bylo možné sestavit mateřskou společností konsolidovanou účetní závěrku, musí všechny společnosti vést účetnictví podle stejných pravidel, postupů a zásad. Používají proto mezinárodní účetní standardy IFRS. Společnost Wheelabrator každý měsíc vytváří reporty, které posílá do své mateřské společnosti. Každý čtvrt rok převádí své účetní výkazy na české účetnictví. K 31.12. společnost transformuje celé výkazy a zúčtovává rozdíly.

4.2 Vykázání výnosů podle IFRS a CAS v daném závodě

V této části práce je analyzován příklad z údajů poskytnutých společností Wheelabrator.

V níže uvedené tabulce č. 2 jsou uvedeny obraty jednotlivých výnosových a nákladových účtů ke dni 31.12.2013 podle IFRS a CAS. Některé z účtů jsou vykázány podle obou

⁶ Dále jen Wheelabrator

rámců stejně, jiné jsou vykázány zcela rozdílně. Všechny částky jsou převzaty z účetních výkazů obchodního závodu Wheelabrator. Minusové částky znamenají, že konečný zůstatek účtu je na straně DAL, a kladné částky značí konečný zůstatek na straně MD. Jelikož je práce zaměřena především na výnosy, budou zde podrobně popsány výnosové účty, popřípadě jiné, které s rozdílným vykazováním výnosů souvisí.

V tabulce jsou zobrazeny pouze výsledkové účty, na kterých během roku proběhly transakce.

Tabulka 2: Výsledovka roku 2013 podle IFRS a CAS

Účet	Obrat IFRS	Obrat CAS
501 - Spotřeba materiálu	622 994 323,60	681 533 746,02
502 - Spotřeba energie	8 866 276,04	8 866 276,04
511 - Opravy a udržování	5 087 596,00	5 087 596,00
512 - Cestovné	2 695 942,02	2 695 942,02
513 - Náklady na reprezentaci	428 716,80	428 716,80
518 - Ostatní služby	30 996 651,30	30 996 651,30
521 - Mzdové náklady	108 444 679,00	108 803 624,00
524 - Zákonné sociální pojištění	33 753 270,00	33 753 270,00
527 - Zákonné sociální náklady	2 843 444,06	2 843 444,06
528 - Ostatní sociální náklady	911 918,58	911 918,58
531 - Daň silniční	14 777,00	14 777,00
532 - Daň z nemovitosti	240 493,00	240 493,00
538 - Ostatní daně a poplatky	22 795,00	22 795,00
548 - Ostatní provozní náklady	-504 319,22	3 720 083,17
551 - Odpisy DHM A DNM	20 916 712,50	20 295 640,50
554 - Tvorba ostatních rezerv	-49 456,00	-561 093,00
559 - Opravné položky	-1 518 034,49	-6 449 538,49
562 - Úroky	20 439 843,05	20 439 843,05
563 - Kurzové ztráty	68 046 495,57	68 114 627,09
567 - Náklady z derivátových operací	7 505 663,05	7 505 663,05
568 - Ostatní finanční náklady	267 967,59	267 967,59
592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená	0,00	2 882 000,00

601 - Tržby za vlastní výrobky	-921 190 966,38	-912 315 837,38
602 - Tržby z prodeje služeb	0,00	-8 875 129,00
611 - Změna stavu nedokončené výroby	0,00	-53 816 407,05
640 - Jiné provozní výnosy	-518 417,17	-518 417,17
641 - Tržby z prodeje DHM A DNM	-62 100,00	-62 100,00
663 - Kurzové zisky	-16 318 653,83	-16 343 007,70
Celkový součet	-5 998 511,01	-4 191 453,99

Zdroj: vlastní zpracování

Obrat tržeb za vlastní výrobky na účtu 601 je podle IFRS a CAS rozdílný. Odchylka činí 8 875 129 Kč. Odchylka vznikla z důvodu transformace účtového rozvrhu podle IFRS na účtový rozvrh podle CAS. Účtový rozvrh má Wheelabrator sestaven podle IFRS a na výnosových účtech má tržby za vlastní výrobky a tržby z prodeje služeb odděleny pouze pomocí analytiky. Všechny výnosové účty z běžné činnosti byly sloučeny a převedeny na účet 601 - Tržby za vlastní výrobky. Tento rozdíl je podle českých právních předpisů srovnán o řádek níže na účtu 602 - Tržby z prodeje služeb.

Další z rozdílů je zaznamenán na účtu 611 - Změna stavu nedokončené výroby. V obchodním závodě se změna stavu nedokončené výroby v průběhu roku nezahrnovala do výnosových účtů. Podle účelového členění v IFRS se nedokončená výroba zachycuje na majetkových účtech a na nákladových účtech, které souvisejí s výrobou. Obrat je proto podle IFRS nulový. Podle CAS činí obrat na účtu 611 - Změna stavu nedokončené výroby 53 816 407,05 Kč na straně D. Částka se zjistí porovnáním počátečního a konečného zůstatku na majetkovém účtu 121 - Nedokončená výroba. Níže je uvedeno schéma 1, ve kterém je zobrazen počáteční zůstatek, konečný zůstatek a obraty na účtu 121 - Nedokončená výroba. Porovnáním konečného zůstatku a počátečního zůstatku získáme částku 53 816 407,05 Kč.

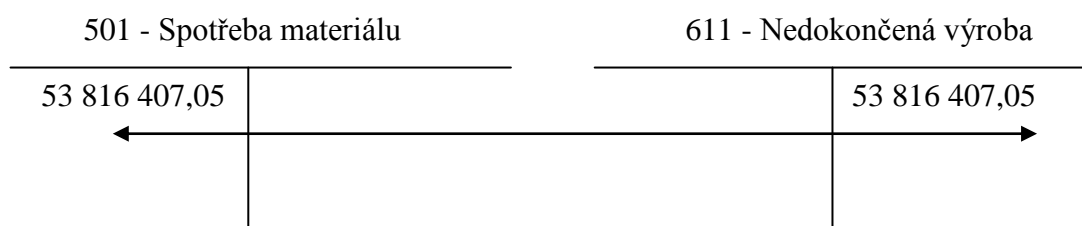
Schéma 1: Počáteční a konečný zůstatek na účtu 121 – Nedokončená výroba

121 - Nedokončená výroba			
	PZ IFRS	93 434 736,63	
	Obrat	1 106 318 273,09	Obrat 1 052 501 866,04
	KZ IFRS	147 251 143,68	

Zdroj: Vlastní zpracování

Wheelabrator podle IFRS pravděpodobně nedokončenou výrobu zachycoval pouze na majetkovém účtu nedokončené výroby. Na konci účetního období při převodu účetnictví z IFRS na CAS účetní jednotka účtovala nedokončenou výrobu jak na výnosový účet 611 - Změna stavu nedokončené výroby, tak na nákladový účet 501 - Spotřeba materiálu. Rozdíl se zaúčtoval na účet 501 - Spotřeba materiálu na stranu MD a na účet 611 - Změna stavu nedokončené výroby na stranu DAL. Níže je uvedené schéma 2, ve kterém je zobrazeno účtování rozdílu.

Schéma 2: Účtování rozdílu podle CAS na účtu 501 a 611



Zdroj: Vlastní zpracování

Účty 640 - Jiné provozní výnosy a 641 - Tržby z prodeje DHM a DNM mají stejné obraty podle IFRS i CAS.

Další rozdíl je v Kurzových ziscích na účtu 663. Odchylna vznikla z důvodu přepočtení kurzu k 31.12. Společnost po celý rok účtuje podle pevného kurzu mateřské společnosti.

K 31.12 účty vedené v cizích měnách přepočítá podle aktuálního kurzu České národní banky.

Tabulka 3: Kurzy jednotlivých měn k 31.12.2013

Měna	Pevný kurz	Kurz ČNB
DKK	3,6690	3,6770
EUR	27,3725	27,4250
GBP	32,8996	32,9110
CHF	22,3358	22,3440
PLN	6,5833	6,6030
USD	19,8639	19,8940

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 3 jsou uvedeny měny, které společnost používá, pevný kurz mateřské společnosti a kurz podle ČNB k 31.12.2013. I když se kurzy liší jen nepatrně, v haléřových částkách, v celkovém objemu jde o stotisícové rozdíly. Kurzové rozdíly se zaúčtují na příslušný majetkový účet a na účty nákladové či výnosové, podle toho o jakou operaci se jedná.

4.3 Účtování vybraných problémů

V druhé části práce jsou vybrány některé rozdíly účtování podle IFRS, a jsou aplikovány na příkladech. Jedná se o zaúčtování výnosů z prodeje, výpočtu finančního leasingu a jeho zaúčtování z pohledu pronajímatele, dále se jedná o výpočet dotace a výpočet a zaúčtování příkladu na smlouvu o zhotovení.

4.3.1 Výnosy z prodeje zboží či výrobků a služby

V kapitole 3.2.2 - Identifikace transakce je uvedeno, že pokud se transakce skládá z prodeje zboží či výrobků a z prodeje služeb, je nutno transakci rozdělit a kritéria pro uznání výnosu aplikovat na samostatné části, tzn. rozdělit transakci na tržby z prodeje zboží a výrobků a na tržby z prodeje služeb. U každé z této části je potřeba určit, jestli jsou splněny podmínky pro uznání výnosu a rozhodnout, zda bude uznán výnos z transakce.

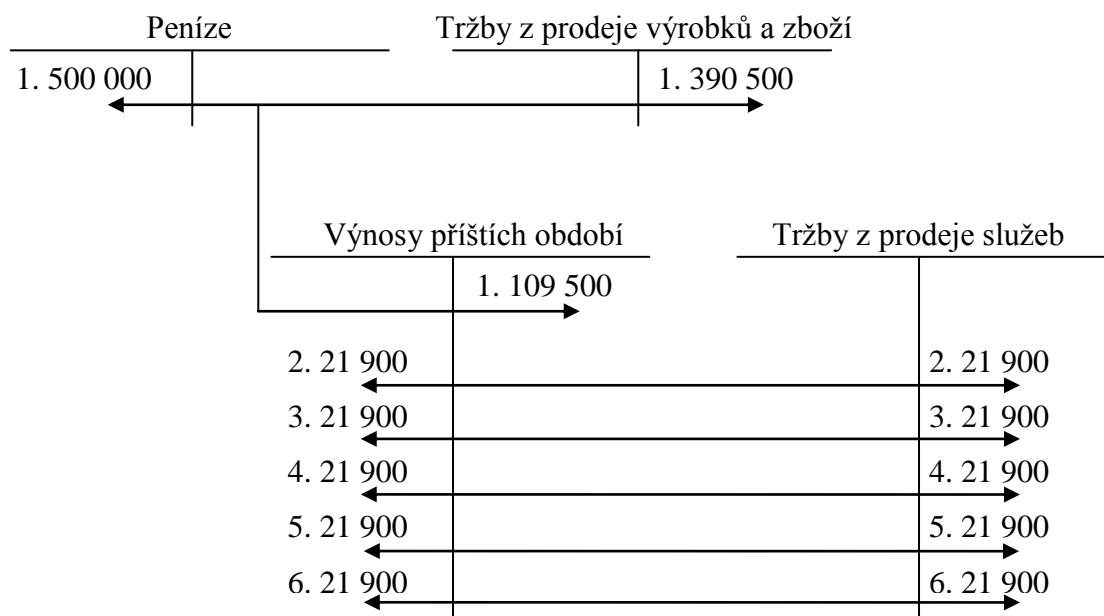
Zadání modelového příkladu zní následovně:

Společnost X se zabývá prodejem nových automobilů, nákup zahrnuje i následný servis po dobu 5-ti let. Automobil společnost prodává za 500 000 Kč, v ceně je zahrnutý servis, jehož náklady činí 100 000 Kč. Cena za servis je pro každý rok stejná. Marže servisu dosahuje 9,5 %. V tomto příkladě je transakce rozdělena a všechny části jsou uznány jako výnos. Peníze účetní jednotka obdržela hotově.

Účetní jednotka si musí rozpočítat kolik činí z celkové částky servis, ten si vypočítá vynásobením nákladů na servis a marží ($100\,000 * 9,5 = 109\,500$). Odečtením částky servisu od celkové ceny získá tržbu z prodeje samotného automobilu, to je 390 500 Kč. Tržby za servis jsou v každém roce stejné, a to 21 900 Kč.

Ve schématu č. 3 je uvedeno, jak účetní jednotka postupuje při účtování výnosů z prodeje zboží či výrobků a služby.

Schéma 3: Účtování výnosů z prodeje zboží a výrobku a výnosů z prodeje služeb



Legenda ke schématu:

1. Prodej automobilu (rozděleno na tržby z prodeje zboží a výrobků a na výnosy příštích období)
2. Rozpuštění výnosů příštích období v 1. roce (servis)
3. Rozpuštění výnosů příštích období v 2. roce
4. Rozpuštění výnosů příštích období v 3. roce
5. Rozpuštění výnosů příštích období v 4. roce
6. Rozpuštění výnosů příštích období v 5. roce

Zdroj: Vlastní zpracování dle Stárová

V prvním roce účetní jednotka zaúčtuje prodej automobilu, tak že celou částku zaúčtuje na stranu MD na účtu peníze. Na účet tržby z prodeje výrobků a zboží zaznamená účetní jednotka částku ve výši 390 500 Kč. Zbývající částku 109 500 Kč zaúčtuje na výnosy příštích období, jelikož následný servis je třeba rozložit do příslušných let. V prvním roce účetní jednotka rozpustí poměrnou část výnosů příštích období do tržeb z prodeje služeb. Poměrnou část bude účetní jednotka rozpouštět po dobu 5ti let.

4.3.2 Finanční leasing

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, rozdíl mezi finančním leasingem dle IFRS a CAS je zásadní. Podle českých právních norem je předmět finančního leasingu vykazován v rozvaze pronajímatele, který ho odpisuje a nájemce účtuje pouze o nákladech na splátky. Podle IFRS se předmět leasingu vyazuje v rozvaze nájemce a pronajímatel účtuje přijaté splátky a úroky. Níže je uveden příklad na výpočet a účtování finančního leasingu z pohledu pronajímatele podle IFRS.

Zadání modelového příkladu zní následovně:

Účetní jednotka zakoupila strojní zařízení za 1 214 940 Kč a dále ho pronajímá. Roční splátky jsou stanoveny na 400 000 Kč. Pronajímatel i nájemce počítají s úrokovou sazkou 12 %.

Tabulka 4: Výpočet leasingu

Rok	Platba	SH platby	Pohledávka z leasingu	Úrok	Snížení pohledávky
1.	400 000	357 143	1 214 940	145 793	254 207
2.	400 000	318 878	960 733	115 288	284 712
3.	400 000	284 712	676 021	81 122	318 878
4.	400 000	254 207	357 143	42 857	157 143
Celkem	1 600 000	1 214 940		385 060	1 214 940

Zdroj: Vlastní zpracování dle Stárová

Výpočet současné hodnoty plateb: 1. rok: $400\,000/1,12 = 357\,143$

2. rok: $400\,000/1,12^2 = 318\,878$

3. rok: $400\,000/1,12^3 = 284\,712$

4. rok: $400\,000/1,12^4 = 254\,207$

Výpočet ročního úroku:

1. rok: $1\,214\,940 \times 0,12 = 145\,793$

2. rok: $960\,733 \times 0,12 = 115\,288$

3. rok: $676\,021 \times 0,12 = 81\,122$

4. rok: $357\,143 \times 0,12 = 42\,857$

Nerealizovaný finanční výnos na počátku leasingu:	385 060
Hrubá investice do leasingu (celková pohledávka):	1 600 000
Čista investice o leasingu:	1 600 000 - 385 060 = 1 214 940

Tabulka č. 4 obsahuje jednotlivé částky, o kterých bude účtováno ve schématu č. 4. V prvním kroku je třeba vypočítat současnou hodnotu platby, výpočty jsou uvedeny pod tabulkou pro jednotlivé roky. Jednotlivé částky je třeba sečíst, aby bylo možné vypočítat úrok a snížení pohledávky. Pohledávka z leasingu pro první rok se zjistí převedením celkových současných plateb. Pro roky následující se vždy současná hodnota dluhu roku minulého poníží o úmor (snížení dluhu). Výpočet úroku pro jednotlivé roky je uveden pod tabulkou. Snížení pohledávky lze vyjádřit jako roční platba ponížená o úrok v daném roce.

V níže uvedeném schématu č. 4 je uvedeno účtování předmětu finančního leasingu.

Schéma 4: Účtování výnosů z předmětu finančního leasingu pronajímatelem

	Peníze	Zásoby	Celková pohledávka
	1. 1 214 940	1. 1 214 940	2. 1 600 000
3. 400 000	←	→	3. 400 000
5. 400 000	←		5. 400 000
7. 400 000	←		7. 400 000
9. 400 000	←		9. 400 000
			2. 385 060
		Úrok (V)	Výnosy příštích období
		4. 145 793	4. 145 793
		6. 115 228	6. 115 228
		8. 81 122	8. 81 122
		10. 42 857	10. 42 857

Legenda ke schématu:

1. Nákup předmětu leasingu (strojní zařízení)
2. Postoupení předmětu nájemci
3. První splátka
4. Realizace úroků v prvním roce
5. Druhá splátka
6. Realizace úroků v druhém roce
7. Třetí splátka
8. Realizace úroků v třetím roce
9. Čtvrtá splátka
10. Realizace úroků ve čtvrtém

Zdroj: Vlastní zpracování dle Stárová

V prvním roce účetní jednotka nejdříve účtuje o nákupu strojního zařízení. V druhém kroku je potřeba zaúčtovat o postoupení předmětu leasingu nájemci. Pronájem účetní jednotka účtuje na účtu celkových pohledávek na straně MD, snížením hodnoty předmětu leasingu na účtu zásoby na straně D a zbývající část zaúčtuje do výnosů příštích období. Další krok je zaúčtování přijaté splátky v prvním roce, kdy účetní jednotka zvýší zůstatek na účtu peníze a poníží účet celkových pohledávek. Posledním krokem je rozpuštění výnosových úroků. Poslední dva kroky se opakují po dobu 4 let.

4.3.3 Smlouvy o zhotovení

Smlouvy o zhotovení jsou chápány jako dlouhodobé zakázky, při kterých dodavatel plní předmět smlouvy delší časové období. Doba trvání smluv o zhotovení obvykle přesahuje jedno účetní období.

Zadání modelového příkladu zní následovně:

Společnost uzavřela smlouvu, ve které se zavázala k opravě domu za 3 roky. Plánované náklady činní 240 000 Kč, smlouva je uzavřena pevnou cenou na 300 000 Kč. Společnost použije metodu procenta dokončení. V prvním roce společnost vynaložila částku na opravu (náklady) 110 000 Kč, v druhém roce 80 000 Kč. Ve třetím roce vynaložila 50 000 Kč. Částky jsou účtovány proti účtu dodavatelé. Pro zjednodušení příkladu se tržby za opravu domu rovnají fakturovaným částkám.

Výpočet procenta dokončení:

- 1. rok: $110\,000/240\,000 = 0,46 = 46\%$
- 2. rok: $80\,000/240\,000 = 0,33 = 33\%$
- 3. rok: $50\,000/240\,000 = 0,21 = 21\%$

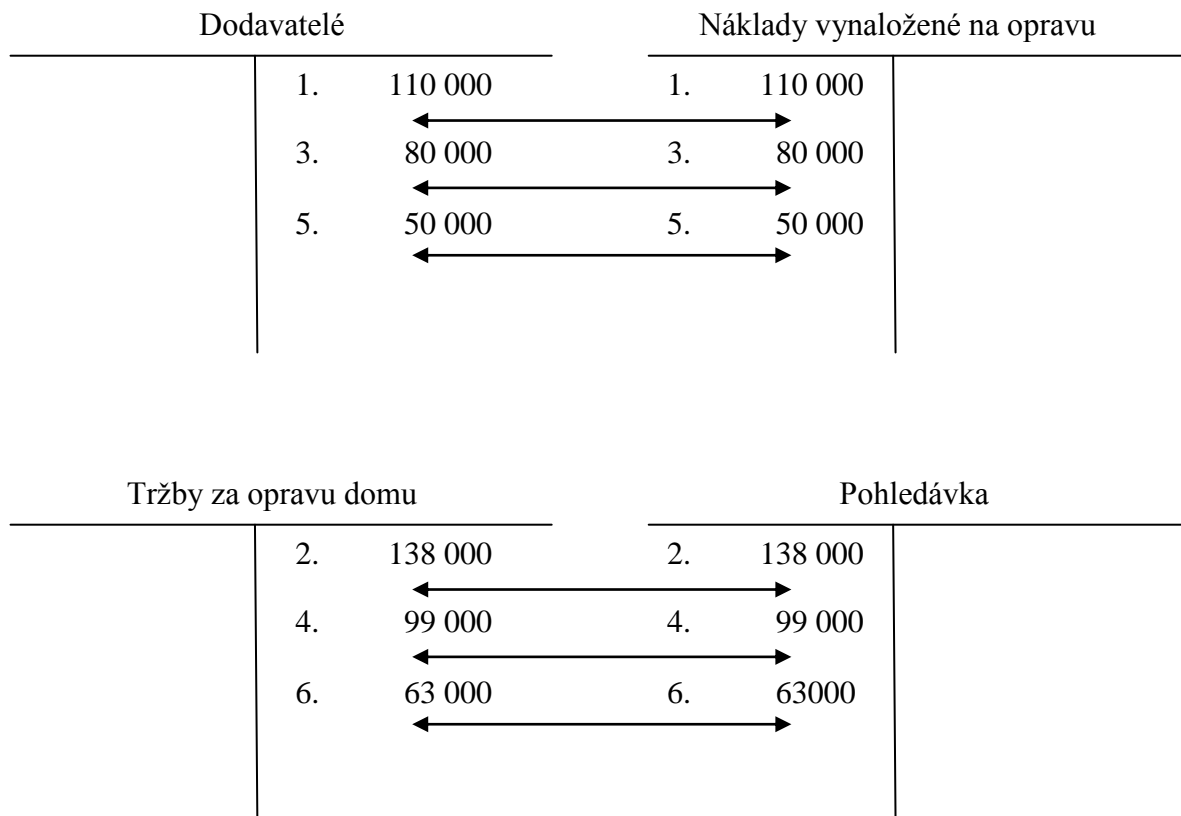
Výpočet vykázání výnosů:

- 1. rok: $300\,000 \cdot 0,46 = 138\,000$
- 2. rok: $300\,000 \cdot 0,33 = 99\,000$
- 3. rok: $300\,000 \cdot 0,21 = 63\,000$

Nejdříve je potřeba vypočítat si procento dokončení v jednotlivých letech. Procento dokončení se vypočte jako poměr vynaložených nákladů na celkových plánovaných nákladech. Pro jednotlivé roky se počítá zvlášť. Dalším krokem je výpočet tržeb pro jednotlivé roky. Tržby se vypočtou pomocí již spočteného procenta dokončení. Z celkové fakturované částky se zjistí procentuální podíl pro každý rok zvlášť. Výpočet procent dokončení a výpočet výnosů je zobrazen výše.

Ve schématu č. 5 je uvedeno účtování smlouvy o zhotovení.

Schéma 5: Účtování výnosů ze smluv o zhotovení



Legenda ke schématu:

1. Náklady vynaložené v 1. roce
2. Zaúčtování výnosů v 1. roce
3. Náklady vynaložené v 2. roce
4. Zaúčtování výnosů v 2. roce
5. Náklady vynaložené v 3. roce
6. Zaúčtování výnosů v 3. roce

Zdroj: Vlastní zpracování dle Krupová

Účetní jednotka každý rok účtuje stejně s příslušnými částkami. Nejdříve zachytí náklady, které vynaložila na opravu. Ve druhém kroku účetní jednotka účtuje o tržbách za opravu domu oproti účtu pohledávek. Uvedené dva kroky účetní jednotka účtuje po dobu 3 let.

4.3.4 Příklad výpočtu vykázaných výnosů z dotace

Státní dotace představuje peněžní částku, kterou společnosti poskytl stát, za předpokladu splnění určitých podmínek. V následující části práce je uveden praktický příklad, který se zabývá rozpočtením výnosů z dotace pro jednotlivé roky. Dotace byla poskytnuta na krytí nákladů.

Zadání modelového příkladu zní následovně.

Společnost Y získala částečnou dotaci od státu na úhradu nákladů spojených se zlepšením životního prostředí. Dotace činí 12,5 mil. Společnost odhaduje, že náklady na zlepšení budou 20 mil. a budou se vyvíjet takto:

Tabulka 5: Rozpočet nákladů

Rok	Náklady v mil.
1.	6
2.	4
3.	2
4.	3
5.	1
6.	4
Celkem	20

Zdroj: Vlastní zpracování dle Krupová

Tabulka č. 5 zobrazuje rozložení nákladů na zlepšení životního prostředí v jednotlivých letech. V prvním roce jsou nejvyšší a činí 6 mil. Kč, druhý rok klesnou na 4 mil. Kč, ve třetím roce činí 2 mil. Kč, ve čtvrtém roce jsou oproti roku třetímu vyšší o 1 mil. Kč. V roce pátém činí pouze 1 mil. Kč a v posledním roce se zvýší na 4 mil. Kč. Toto rozložení musí dosahovat odhadované částky 20 mil. Kč. Podle rozložení nákladů lze vypočítat výnosy z dotace jednotlivých let.

Tabulka 6: Rozpočet dotací

Rok	Výpočet dotace
1.	$12,5 \times (6/20) = 3,75$
2.	$12,5 \times (4/20) = 2,5$
3.	$12,5 \times (2/20) = 1,25$
4.	$12,5 \times (3/20) = 1,875$
5.	$12,5 \times (1/20) = 0,625$
6.	$12,5 \times (4/20) = 2,5$
Celkem	12,5

Zdroj: Vlastní zpracování dle Krupová

Ve výše uvedené tabulce č. 6 jsou pro jednotlivé roky uvedeny výpočty výše dotace. Poměrná část pro jednotlivý rok se vypočítá pomocí celkové výše dotace, celkových nákladů a nákladů rozložených v jednotlivých letech. Částka dotace se vynásobí podílem nákladu v daném roce na celkových nákladech. Tento výpočet se provede pro každý rok zvlášť. Dotace jednotlivých let musí dát součet celkové dotace, a to 12,5 mil. Kč.

5 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 společnosti, 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.

6 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 kryt 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 upravujícím výnosy IFRS 15 - Výnosy ze smluv o zákaznících.

7 Seznam použité literatury

BERNÁT, Tomáš. Účetnictví a účetní výkaznictví v České Republice. In: CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE [on-line]. [14.9.2014]. Dostupný z WWW: <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>>

BULLA, Miroslav. Účtová třída – Výnosy. In: účetní kavárna [online]. 1.10.2007 [cit.15.9.2014]. Dostupné z WWW: < [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2643v3409-uctova-trida-6-vynosy/?search_query=vÅ"nosy&search_results_page](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2643v3409-uctova-trida-6-vynosy/?search_query=vÅ)>

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>>

DANADA, Martin. Srovnání českých účetních předpisů a IFRS Brno:Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Finanční podnikání, 2009. Vedoucí diplomové práce Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

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>.

DISAGROUP. In DISA shaping industry [2014-15-12]. Dostupné z WWW: < http://www.disagroup.com/cz/sites/disa/content/about_us/about_us.aspx>

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. IFRS 15 – nový standard upravující účtování výnosů [on-line]. Praha: Ernst & Young, 2014. Dostupný z WWW:<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)>.

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)>.

HRADECKÝ, Mojmir, LANČA, Jiří, ŠIŠKA, Ladislav. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

JANOUSHKOVÁ, Jana. Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů. 1. vyd. Praha: Grada, 86 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-1852-1.

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

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2., rozš. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 236 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024744568.

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>>.

Komora auditorů České republiky. Vzorová účetní závěrka pro rok 2010 [on-line]. Praha:Kacr, 2011. [13.9.2014]. Dostupný z WWW:<http://www.kacr.cz/file/254/vzorova_ucetni_zaverka_ifrs_2010.pdf>.

KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy podle IFRS – praktikum. In. Daňari online [online].2.8.2011[12.8.2014].Dostupné z WWW:<<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34630v44248-vynosy-podle-ifrs-praktikum/>>

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.

KRUPOVÁ, Vykazování státních dotací podle IFRS. In. Účetní kavárna [online].2.3.2010 [30.10.2014].Dostupné z WWW:<<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9048v11865-vykazovani-statnich-dotaci-podle-ifrs/>>

Oswald a.s. IAS 17. In. Účetní portál [2014-07-06]. Dostupné z WWW. < www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-17-cz_851.pdf >

Oswald a.s. IAS 18. In. Účetní portál [2014-07-07]. Dostupné z WWW. <www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-18-cz_845.pdf>

Oswald a.s. IAS 20. In. Účetní portál [2014-07-07]. Dostupné z WWW. < www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-20-cz_853.pdf

PASEKOVÁ, Marie. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS:první vydání: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně Acedemia centrum,2006, ISBN 80–7318-413-3

PriceWaterhouseCoopers. IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly [on-line]. Praha: PWC, 2009. [19.8.2014]. Dostupný z WWW:< http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

PriceWaterhouseCoopers. Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví[on-line]. 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>>.

PROCHÁZKA, David. Výnosy a principy jejich uznávání v IFRS. In. Webhosting. [online]. [14.9.2014]. Dostupný z WWW:<https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/RUZNE/Skoleni/Vynosy_Presentace.pdf>

STÁROVÁ, Marta, Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví do účetnictví malých a středních podniků. Praha: Česká Zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, Katedra obchodu a financí, 2012. Vedoucí disertační práce doc. Ing. Antonín Valder, CSc.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠUBRTOVÁ, Lenka. Výnosy v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Finanční podnikání, 2010. Vedoucí diplomové práce Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

Zákon o účetnictví. In: www.zakony.centrum.cz [2014-07-11]. Dostupné z WWW: <<http://zakony.centrum.cz/zakon-o-ucetnictvi>>

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

8 Seznam použitých zkratk v abecedním pořadí a jejich význam

CAS - Česká právní úprava účetnictví

ČNB - Česká národní banka

ČÚS - České účetní standardy

DAL - označuje pravou stranu účtu, zachycuje se zde přírůstek pasiv nebo úbytek aktiv

FASB - Rada pro vydávání účetních standardů US GAAP

IAS - Mezinárodní účetní standardy vydané IASC

IASB - Rada pro mezinárodní účetní standardy

IASC - Výbor pro mezinárodní účetní standardy

IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vydané IASB

KZ - konečný zůstatek

MD - označuje levou stranu účtu, zachycuje se zde přírůstek aktiv nebo úbytek pasiv

PZ - počáteční zůstatek

SEC - Komise pro cenné papíry a burzy

SH - současná hodnota

US GAAP - United States Generally Accepted Accounting Principles, národní účetní standardy v USA

VPU - Vyhláška č. 500/2002 SB.

WHEELABRATOR - Wheelabrator Czech s. r. o.

ZU - Zákon o účetnictví

9 Seznam schémat

Schéma 1: Počáteční a konečný zůstatek na účtu 121 – Nedokončená výroby.....	38
Schéma 2: Účtování rozdílu podle CAS na účtu 501 a 611.....	38
Schéma 3: Účtování výnosů z prodeje zboží a výrobku a výnosů z prodeje služeb.....	41
Schéma 4: Účtování výnosů z předmětu finančního leasingu pronajímatelem.....	43
Schéma 5: Účtování výnosů ze smluv o zhotovení.....	46

10 Seznam tabulek

Tabulka 1: Porovnání výnosů podle IFRS a CAS	33
Tabulka 2: Výsledovka roku 2013 podle IFRS a CAS.....	36
Tabulka 3: Kurzy jednotlivých měn k 31.12.2013	39
Tabulka 4: Výpočet leasingu	42
Tabulka 5: Rozpočet nákladů	47
Tabulka 6: Rozpočet dotací	48