

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Vykazování výnosů dle mezinárodních standardů IFRS v
porovnání s českými právními předpisy**

Klára Dusíková

© 2016 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Klára Dusíková

Provoz a ekonomika

Název práce

Vykazování výnosů dle mezinárodních standardů IFRS v porovnání s českými právními předpisy

Název anglicky

Revenue Recognition under IFRS in Comparison with 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 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 českými právními předpisy. Dalším dílčím cílem je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti a případným dopadem na výsledek hospodaření.

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 dodávkou, při dodávce a po dodávce 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

Klíčová slova

České účetní předpisy ČÚP, harmonizace účetnictví, komparace, Mezinárodní účetní standardy IFRS, oceňování, vykazování, výnosy.

Doporučené zdroje informací

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.

<http://www.ey.com>

<http://www.iasplus.com>

<http://www.ifrs.org>

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 : [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.

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.

MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS. Praha: Wolters Kluwer, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

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.

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 3. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 7. 3. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 07. 03. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Vykazování výnosů dle mezinárodních standardů IFRS v porovnání s českými právními předpisy" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce 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 11. 3. 2016

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Martě Stárové, Ph.D., za její cenné rady, připomínky a ochotný přístup po celou dobu zpracování bakalářské práce.

Vykazování výnosů dle mezinárodních standardů IFRS v porovnání s českými právními předpisy

Souhrn

Bakalářská práce je soustředěna na porovnání vykazování výnosů dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle české právní úpravy. Stěžejním cílem práce je analyzovat problematiku obou účetních rámců a následné rozdíly vyobrazit v daných vzorových příkladech. Teoretická část je zaměřena na seznámení se s vykazováním výnosů podle mezinárodních účetních standardů IFRS a podle české účetní úpravy, s poukázáním na připravovaný standard IFRS 15. Praktická část je věnována ilustrativním příkladům.

Klíčová slova: České účetní předpisy ČÚP, harmonizace účetnictví, komparace, Mezinárodní účetní standardy IFRS, oceňování, vykazování, výnosy.

Recognition under IFRS in Comparison with Czech Legal Regulation

Summary

This bachelor thesis is focused on comparing the revenues reporting according to international financial reporting standards IFRS and according to the Czech legislation. The main aim of this work is to analyze the problems of these two accounting frameworks and then show these differences by using the sample examples. The theoretical part is focused on the understanding of the revenue reporting according to international accounting standards IFRS and according to Czech accounting adjustments; it is pointed out on the forthcoming standard IFRS 15. The practical part of this thesis is devoted to the provided examples.

Keywords: Czech Accounting Principles, accounting harmonization, comparison, International Accounting Standards IFRS, appraise, reporting, revenues.

OBSAH

1	ÚVOD.....	9
2	CÍL A METODIKA.....	11
2.1	Cíl práce.....	11
2.2	Metodika práce.....	11
3	TEORETICKÁ ČÁST.....	12
3.1	Úvod do IFRS.....	12
3.1.1	Rozšíření IFRS ve světě.....	12
3.1.2	Koncepční rámec.....	13
3.2	Výnosy podle IFRS.....	16
3.2.1	Přístup k výnosům podle IFRS.....	16
3.2.2	IAS 18 – Výnosy (Revenue).....	16
3.2.3	IAS 11 – Smlouvy o zhotovení (Construction Contracts).....	20
3.2.4	Připravované změny.....	25
3.3	Účetnictví v České republice.....	28
3.3.1	Výnosy podle Českých účetních standardů.....	29
4	PRAKTICKÁ ČÁST.....	35
4.1	Metoda procenta dokončení.....	35
4.2	Odložená platba.....	41
4.3	Výnos z prodeje licence.....	43
5	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ.....	44
6	ZÁVĚR.....	45
7	POUŽITÁ LITERATURA.....	47
8	SEZNAM TABULEK.....	49
9	SEZNAM SCHÉMÁT.....	49

1 ÚVOD

V důsledku globalizace světové ekonomiky v posledních desítkách let, vzniká potřeba sjednocení informačních systémů, zrychlení komunikace, zvýšení vzájemné srovnatelnosti a všeobecné srozumitelnosti, čímž se rozvíjí potřeba po harmonizaci účetnictví.

V současné době existují tři hlavní linie mezinárodní účetní harmonizace, mezi které se řadí Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie a v neposlední řadě národní účetní standardy Spojených států amerických – US GAAP.

US GAAP (General Accepted Accounting Principles) jsou souborem národních účetních standardů USA, které jsou celosvětově uznávané, především díky ekonomickému významu a síle USA, ale i kvalitě tohoto systému.

Směrnice Evropské unie (EU) jsou zásadními legislativními dokumenty, které jsou základním harmonizačním nástrojem členských států EU. Z direktiv Evropské unie se účetnictví týká nová směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnice Rady 78/660/EHS a 83/34/EHS. Hlavním cílem této směrnice je zjednodušení původní čtvrté a sedmé direktivy, týkající se především odstranění administrativní zátěže a zdokonalení regulačního rámce pro malé a střední podniky.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS jsou výsledkem postupné harmonizace účetnictví v zemích Evropské unie a následně celosvětové harmonizace. Jedná se o systém, který odpovídá potřebám rozvinuté ekonomiky orientované na trh s poskytnutím informací majitelům, investorů a dalším uživatelům, kteří využívají kapitálový trh a všechny jeho dostupné nástroje k podnikání.

Významným určujícím faktorem vývoje mezinárodní harmonizace účetnictví je proces konvergence US GAAP a IFRS. Ačkoliv mezi těmito systémy existují rozdíly, kterým je potřeba věnovat pozornost, nejsou zde zásadní rozpory, které by neumožňovaly

konvergenci. Obě soustavy jsou tedy založeny na podobných principech. Hlavním cílem sblížení systémů je odstranění zbylých odlišností a vznik jednoho uceleného, celosvětově uznávaného systému.

2 CÍL A METODIKA

V následující části jsou stanoveny cíle práce a metodické postupy, které vedou ke splnění vytyčených cílů.

2.1 Cíl práce

Bakalářská práce si klade za cíl komparaci vykazování výnosů dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a českých účetních předpisů. Stěžejním cílem práce je zpracování teoretického přehledu obou účetních rámců. Dílčím cílem 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 cílem práce je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních modelových příkladech s upozorněním na významné odlišnosti a případným dopadem na výsledek hospodaření.

2.2 Metodika práce

Pro zpracování bakalářské práce bude v první etapě nastudována odpovídající odborná domácí a zahraniční literatura a internetové zdroje, čímž budou získány potřebné znalosti z dané oblasti. Po studiu příslušných pramenů bude provedena jejich kritická analýza a s pomocí syntézy a dedukce bude zpracován souhrnný přehled dané problematiky. Bude provedena detailní analýza klasifikace, oceňování a vykazování výnosů s ohledem na správné věcné a časové zařazení dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. Dále 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. Vykazování výnosů v souladu s českými účetními předpisy bude analyzováno v jednotlivých účtových třídách spolu s principy účtování. Vlastní část bakalářské práce bude zaměřena na oblast vykazování výnosů u smluv o zhotovení za použití metody procenta dokončení, dále bude řešena oblast odložených plateb a vykazování výnosů v případě licencí. K formulaci závěrů bude použita metoda indukce.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Rešeršní část je věnována pravidlům a zásadám ve vykazování výnosů, a to jak podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, tak podle Českých účetních předpisů, s důrazem na poukázání rozdílů.

3.1 Úvod do IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards), dále jen „IFRS“, dříve Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards) jsou určeny především kapitálovým společnostem, jejichž cílem je dosahování zisku.

Počátky mezinárodních standardů sahají již do 70. let 20. století, kdy byly označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS) a byly vydávány Výborem pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB). V roce 2001 byl Výbor nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), která začala vydávat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pod zkratkou IFRS. Standardy vytvořené před zřízením činnosti Rady zůstávají i nadále platné, do doby případného nahrazení novými IFRS, a označované jako IAS. Posledním vydaným standardem pod zkratkou IAS byl IAS 41 – Zemědělství (Dvořáková, 2014).

3.1.1 Rozšíření IFRS ve světě

V dnešní době je po celém světě už 138 jurisdikcí, které převzaly IFRS, jsou zde zahrnuty i země G20 a dalších 118 zemí. Tyto jurisdikce představují přes 97 % celosvětového hrubého domácího produktu (Pacter, 2015).

Z celkového počtu je u 114 jurisdikcí používání IFRS povinné pro všechny nebo alespoň pro většinu veřejných společností. U 12 jurisdikcí je používání IFRS povoleno, avšak není povinné, jedná se například o Japonsko či Švýcarsko. V případě 2 jurisdikcí, konkrétně Saudské Arábie a Uzbekistánu, je požadována aplikace IFRS výhradně na finanční instituce. Posledních 10 jurisdikcí je sice zavázáno k užívání IFRS, nicméně dosud tento slib nesplnily, používají tedy své národní standardy, týká se to například Číny či USA (Pacter, 2015).

3.1.2 Koncepční rámec

IFRS obsahuje tzv. koncepční rámec, který poskytuje základ pro tvorbu účetních standardů a základnu, na kterou lze odkazovat při přípravě účetních závěrek v případech, kdy neexistují konkrétní pravidla. V koncepčním rámci je vymezen:

- cíl účetní závěrky,
- základní předpoklady zpracování účetní závěrky,
- kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací,
- obsah, uznání a oceňování položek účetní závěrky,
- koncept kapitálu a jeho uchování (Šrámková, a další, 2015).

Účetní závěrka

Cílem účetní závěrky je poskytování informací o finanční situaci a o změnách ve finanční situaci vykazující jednotky. Tyto údaje jsou důležité především pro stávající či budoucí investory, poskytovatele výpůjčního kapitálu a ostatní věřitele při rozhodování o poskytování zdrojů dané jednotce (Šrámková, a další, 2015).

Informace o finančním stavu jednoty jsou obsaženy ve výkazu o finanční situaci, který ve standardech nahrazuje rozvahu. Údaje o změnách finančního stavu umožňují zhodnocení finanční výkonnosti podniku. Výkonnost odráží aktuální báze, která ukazuje výsledky operací a nastalých skutečností v období, ve kterém k nim dochází, tedy v období, se kterými věcně i časově souvisí (Jílek, a další, 2013).

Aktuální účetnictví nabývá čtyř podob časových rozdílů:

- naběhlý výnos (výnosy jsou zaúčtovány před přijetím peněžního toku),
- naběhlý náklad (náklady jsou účtovány před poskytnutím peněžního toku),
- předplacený výnos (výnosy jsou zaúčtovány po přijetí peněžního toku),
- předplacený náklad (náklady jsou účtovány po poskytnutí peněžního toku) (Jílek, a další, 2013).

Účetní závěrka je založena na předpokladu trvání účetní jednotky, což znamená, že jednotka bude v dohledné době pokračovat ve své činnosti (Jílek a další, 2013).

Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací

Koncepční rámec je vymezen dvěma základními kvalitativními charakteristikami:

- relevantnost (umožňuje hodnotit minulé a předvídat budoucí události, má tedy potvrzující nebo předvídací hodnotu),
- věrná reprezentace (zachycená informace musí být úplné, neutrální a bez chyb) (Jílek a další, 2013).

Základní prvky účetní závěrky

Finanční situace účetní jednotky je zachycena pomocí následujících prvků:

- aktiva (zdroj využívaný účetní jednotkou, od něhož se očekává, že přinese budoucí ekonomický požitek),
- závazky (jsou současnou povinností jako výsledek minulých událostí, od jehož vypořádání se očekává odtok zdrojů z jednotky),
- vlastní kapitál (zbytkový podíl na aktivech jednotky po odečtení všech jejích závazků) (Jílek, a další, 2013).

Standard dále stanovuje pojetí výkonnosti, které dělí na výnosy a náklady. Výnosy (Income) představují zvyšování ekonomického užitku, k němuž došlo během účetního období zvyšováním aktiv či snižováním závazků. Výnosy jsou ještě členěny na:

- revenue (výnosy z běžných činností, tedy tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb či výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného a přijatých licenčních poplatků),
- gains (přínosy, které se vykazují snížené o související náklady, které jsou označovány jako losses, překládané jako újmy; gains, tedy přínosy pak představují například kladné výsledky z prodeje dlouhodobých aktiv včetně investic, krátkodobých aktiv nebo kladné kurzové rozdíly) (Dvořáková, 2014).

Náklady (Expenses) představují snižování ekonomického užitku během účetního období snižováním aktiv či zvyšováním závazků. Náklady jsou členěny na:

- expenses (náklady, které vznikají z běžných činností, tedy pravidelných, obvyklých a opakujících se),
- losses (újmy, jež jsou opakem přínosů) (Dvořáková, 2014).

Uznání položek v účetní závěrce

Položky, které splňují vymezení prvků účetní závěrky, jsou uznány, pokud je zde pravděpodobnost, že dojde ke zvyšování či snižování budoucího ekonomického užítku spojeného s položkou. V procesu zaúčtování se položky zapojí do výkazů (Jílek a další, 2013).

Oceňování položek účetní závěrky

Při oceňování se používá několik typů cen, které je možno charakterizovat takto:

- historická cena (aktiva a závazky jsou účtovány v poskytnuté či přijaté částce k datu vzniku),
- běžná cena (aktiva a závazky jsou zaúčtovány v momentální částce, kterou by jednotka nyní poskytla či přijala),
- realizovatelná hodnota (aktiva jsou zaúčtována v odhadované prodejní ceně),
- současná hodnota (aktiva a závazky jsou účtovány v jejich současné hodnotě) (Jílek a další, 2013).

Dalším typem oceňovací základny je reálná hodnota, též označována jako fair value, která není přímo vymezena v Koncepčním rámci, ale ve standardu IFRS 13 – Oceňování reálné hodnoty. Reálná hodnota je definována jako cena, která by mohla být k datu ocenění obdržena při prodeji aktiva či zaplacená při úhradě závazku při běžné transakci mezi účastníky trhu (Dvořáková, 2014).

Koncept kapitálu a jeho uchování

Rámec stanovuje dva koncepty udržení kapitálu:

- koncept udržení finančního plánu (zisk byl realizován pouze tehdy, převyšují-li čistá aktiva na konci období čistá aktiva na začátku období po vyloučení rozdělení vlastníkům a příspěvkům vlastníkům během období),
- koncept udržení fyzického kapitálu (zisk byl uskutečněn pouze tehdy, převyšují-li výrobní kapacity na konci období výrobní kapacity na začátku období po vyloučení rozdělení vlastníkům a příspěvkům vlastníkům během období) (Jílek a další, 2013).

3.2 Výnosy podle IFRS

Následná část je věnována současným standardům upravujícím výnosy a připravovaným změnám, týkajících se nového standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky.

3.2.1 Přístup k výnosům podle IFRS

Na rozdíl od českých účetních norem nejsou mezinárodní standardy IFRS daňově orientovaným účetním systémem. Hospodářský výsledek IFRS tedy neslouží k výpočtu daní, nýbrž má za úkol informovat o výkonnosti a kapitálovém postavení dané společnosti a určit hodnotu akcií na burzách (Hinke, 2007).

IFRS si stanovuje za cíl vykazovat pouze výnosy, které společnost v daném období opravdu vydělala, snaží se tedy zabránit předčasnému vykazování výnosů, v nepřislušné výši nebo vykazování výnosů neexistujících. Podmínky, na kterých je závislé vykazování výnosů, jsou rozebrány v IAS 11 a IAS 18 (Krupová, 2009).

3.2.2 IAS 18 – Výnosy (Revenue)

Hlavním účelem standardu IAS 18 – Výnosy je určení okamžiku vzniku výnosu a jeho následné členění. Počátek standardu je zakotven již do roku 1982, kdy byl vydán pod názvem Vykazování výnosů (Revenue Recognition), v roce 1993 byl novelizován a od roku 1995 je platný pro všechna účetní období, od té doby neproběhla jeho další novelizace, došlo jen k novým interpretacím (Krupová, 2009).

Dle Dvořákové (2014) jsou standardem vymezeny výnosy jako:

- výnosy z prodeje zboží¹,
- výnosy z poskytování služeb,
- úroky, licenční poplatky a dividendy.

Dvořáková (2014) dále uvádí položky, které nejsou v předmětu standardu vystiženy, a to: výnosy z leasingových smluv (IAS 17), výnosy ze služeb spojených se smlouvami o zhotovení (IAS 11), výnosy z pojistných smluv v pojišťovnách, výnosy ze změn ve fair

¹ Podle standardu IAS 18 jsou do této kategorie zahrnuty výnosy z prodeje zboží a výrobků, jelikož anglický termín „Goods“ představuje jak zboží, tak i výrobky (Krupová, 2009).

value u finančních aktiv (IAS 32, IAS 39, IFRS 9), výnosy ze změny v hodnotě jiných běžných aktiv, výnosy z prvotního vykázání zemědělské produkce (IAS 41) a výnosy z těžby nerostů (IFRS 6).

Definice výnosů

Výnosy jsou definovány jako hrubé přírůstky z ekonomických užitků plynoucí z běžných činností jednotky za předpokladu, že tyto přírůstky vedou ke zvyšování vlastního kapitálu, a to jiného než je zvyšování související s příspěvky od vlastníků či společníků. Z výnosů jsou vyloučeny částky shromažďované jménem třetích stran, jako jsou například daně a další transakce, při kterých je společnost v zastoupení (MacKenzie, 2014).

Oceňování výnosů

Výnosy jsou oceňovány v tzv. fair value přijaté nebo nárokované, a to po započítání potenciálních slev či množstevních rabatů (Bohušová, 2008).

Jestliže je platba odložena, pak je reálná hodnota této částky nižší než její nominální hodnota. Jednotka může například poskytnout kupujícímu bezúročný úvěr nebo může kupujícímu umožnit úvěr s úrokovou mírou nižší, než je tržní úroková míra. V takovém případě je výnos z operace dán diskontováním všech budoucích příjmů s užitím implicitní úrokové míry. K určení implicitní diskontní sazby lze využít dvou způsobů:

- použití převažující míry úrokové sazby pro podobný nástroj a s obdobnou mírou úvěrového rizika;
- nebo využít úrokovou míru, kterou je možné nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží nebo služeb (Jílek a další, 2013).

Rozdíl mezi současnou hodnotou a jmenovitou hodnotou je vyjádřen jako úrokový výnos (Jílek a další, 2013).

Pokud se jedná o zboží či služby, které jsou směněny za zboží nebo služby obdobné povahy a hodnoty, směna se nepovažuje za transakci, při níž vzniká výnos. Naopak, je-li prováděna směna aktiv a služeb rozdílné povahy, jedná se o transakci, při níž výnosy vznikají. V tomto případě je výše výnosů stanovena reálnou hodnotou nabytého zboží či služby, upravenou o

případnou částku hotovosti nebo hotovostních ekvivalentů, která byla převedena (Hinke, 2007).

Výnosy z prodeje zboží

Do výnosů z prodeje zboží je zahrnuto jak zboží čili výrobky vyprodukované samotnou jednotkou a určené k prodeji, tak i zboží zakoupené s účelem opětovného prodeje (MacKenzie, 2014).

K uznání tržeb z prodeje zboží je potřeba splnění těchto následujících podmínek:

- všechna podstatná rizika a odměny z vlastnictví zboží jsou převedena na kupujícího;
- účetní jednotka se vzdala pokračující manažerské angažovanosti i kontroly nad prodaným zbožím;
- částka výnosů z vykázaných tržeb může být spolehlivě oceněna;
- předpokládá se, že ekonomické užitky spojené s transakcí povedou do společnosti;
- náklady vzniklé v souvislosti s transakcí mohou být spolehlivě oceněny (Krupová, 2009).

Důležitou roli ve vykazování tržeb z prodeje zboží představuje převod podstatných rizik a odměn z prodávajícího na kupujícího, který se většinou uskutečňuje přenosem práv či předáním vlastnictví kupujícímu. V případě, že si prodávající ponechá nepodstatnou část rizika plynoucí z transakce, je tržba považována za uskutečněnou, vyplývá to z operací, kde existuje lhůta na vrácení peněz v případě nespokojenosti zákazníka (Hinke, 2013).

Tržbu nelze vykázat v případě, jestliže prodávajícímu zůstane významná část rizik vyplývajících z vlastnictví. Ponechání rizik a odměn může nastat například v těchto situacích:

- podnik má závazek vztahující se k nedostačujícímu plnění, které není chráněno běžnou zárukou;
- podmínkou schválení výnosů z určitého prodeje zboží je, že kupující zboží prodá,
- zboží je odesláno s předpokladem provedení instalace, která je doposud nedokončená;

- kupující má právo na odstoupení od koupě z důvodů, které jsou přesně určeny ve smlouvě a subjekt nemá jistotu o možnosti zrušení koupě (Jílek a další, 2013).

Výnosy z poskytování služeb

Při poskytování služeb jsou výnosy vykázány jen v případě, že jsou kladně splněna všechna daná kritéria:

- částku výnosu lze spolehlivě změřit;
- předpokládá se, že ekonomické užitky vztahující se k transakci poplynou jednotce;
- stupeň dokončení transakce je možné spolehlivě určit k rozvahovému dni;
- náklady vynaložené na transakci spolu s budoucími náklady lze spolehlivě změřit (Hinke, 2013).

Pokud nelze s jistotou výsledek aktivity změřit, jsou vykázány tržby jen ve výši vynaložených nákladů (Ficbauer a další, 2012).

Úroky, licenční poplatky a dividendy

Úroky, licenční poplatky a dividendy neboli výnosy vznikající s užitím aktiv jednotky jinými stranami, se uznávají za předpokladu:

- je-li pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky
- a může-li být částka výnosu spolehlivě oceněna (Bohušová, 2008).

Jsou-li daná kritéria splněna, vykázané výnosy je pak nutno uznat podle následujících podmínek:

- úrokové výnosy musí být vykázány s použitím metody efektivní úrokové sazby dle IAS 39 odst. 9,
- licenční poplatky je potřeba zachytit na akruální bázi v souladu s ustanovením patřičné licenční smlouvy,
- dividendy musí být vykázány ve chvíli, kdy vznikne právo akcionářů na přijetí částky (Bohušová, 2008).

Zveřejňování

Dle standardu je účetní jednotka povinna zveřejnit pravidla a metody používané při vykazování výnosů, včetně metod pro určení stupně rozpracovanosti u nedokončených operací obsahujících služby k rozvahovému dni (Dvořáková, 2014).

Účetní jednotce je dále dána povinnost zveřejnit částky všech významných výnosových kategorií, kterých dosáhla během průběhu účetního období, patří sem tedy výnosy z:

- prodeje zboží a výrobků,
- poskytování služeb,
- úroků,
- licenčních poplatků a
- dividend (Dvořáková, 2014).

V neposlední řadě je nutné, aby podnik zveřejnil částky výnosů, jež vznikly ze směny zboží či služeb (Dvořáková, 2014).

3.2.3 IAS 11 – Smlouvy o zhotovení (Construction Contracts)

Standard IAS 11 byl vydán již v roce 1979 s názvem Účtování dlouhodobých zakázek, jeho novelizace proběhla v roce 1993 a standard vstoupil v platnost 1. ledna 1995, od té doby byly do standardu zakomponovány pouze modifikace ostatních standardů. Pojmenování standardu Construction Contracts bývá většinou překládán jako Smlouvy o zhotovení, ale také může být interpretován jako Stavební smlouvy či Dlouhodobé zakázky (Krupová, 2009).

Definice smlouvy

Smlouva o zhotovení je sjednána se záměrem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo užití. Smlouva je domluvena s cílem vykonání služeb, které přímo souvisí s výstavbou aktiva, až po aktivity spojené s likvidací či obnovou aktiva (Bohušová, 2008).

Členění smluv

Podle Bohušové (2008) je smlouva o zhotovení členěna na dva typy smluv; a to smlouva za pevnou cenu a smlouva typu náklad plus přírážka.

Smlouva za pevnou cenu je charakterizována jako ujednání mezi dodavatelem a odběratelem na pevné smluvní ceně nebo pevné sazbě za jednotku výkonu (Bohušová, 2008).

Smlouva typu náklad plus přírážka vymezuje smlouvu, podle níž jsou dodavateli uhrazeny sjednané nebo jinak definované náklady spolu s pevným procentem těchto nákladů nebo pevným poplatkem (Bohušová, 2008).

Spojování a rozdělování smluv

Jestliže smlouva pokrývá zhotovení části aktiv, tak k desagregaci neboli rozdělení smlouvy na části dochází v těchto případech:

- pro jednotlivá aktiva byly předloženy oddělené návrhy,
- každé aktivum bylo tématem samostatného jednávání,
- výnosy a náklady přidružené ke každému aktivu mohou být rozpoznány (Bragg, 2010).

K agregaci čili ke spojení více smluv dochází, jsou-li splněny následující podmínky:

- seskupení smluv bylo projednáno jako samostatný celek,
- smlouvy jsou ve skutečnosti součástí jednoho samostatného projektu a
- smlouvy jsou realizovány souběžně nebo v nepřetržitém pořadí (Bragg, 2010).

Smlouva o zhotovení může poskytovat dodatečné provedení aktiv dle přání zákazníka, ale pokud se tato aktiva odlišují od předešlého návrhu, nebo je-li cena aktiva dodatečné práce vyjednána bez ohledu na původní smluvní cenu, je s dodatečným zhotovením nakládáno jako se samostatnou smlouvou (Bragg, 2010).

Náklady

Při provedení díla společnost vynakládá náklady různého typu, které jsou součástí nákladů na konkrétní smlouvu.

Mezi náklady vztahující se k plnění smlouvy o zhotovení patří přímé náklady, do nichž se zahrnují mzdy pracovníků zúčastněných přímo na výstavbě aktiva, dále sem patří náklady na spotřebovaný materiál, odpisy strojů a zařízení používaných při výstavbě, dopravné, nájem budov a stavebních zařízení, náklady na zhotovení projektů, technické expertizy, odhadované náklady na budoucí opravy a záruční práce a výdaje hrazené třetími stranami (Dvořáková, 2014).

Do nákladů, které mohou být obecně přiřaditelné ke smlouvě, patří pojištění, náklady na projekt a technickou pomoc, která přímo nesouvisí s konkrétní smlouvou, výrobní režie. Náklady se tedy přiřazují vzhledem ke vztahu s příslušnou smlouvou a vychází se zde z využití výrobní kapacity v účetní jednotce. Jestliže se jedná o alokaci výpůjčních nákladů, je řízena podle standardu IAS 23 – Výpůjční náklady (Dvořáková, 2014).

Pokud se jedná o nepřímé náklady, některé z nich jsou přiřaditelné pouze v případě ujednání o jejich úhradě ve smlouvě. Týká se to například správní režie, která se nezahrnuje do obecně přiřaditelných nákladů na realizaci díla. Správní režii je možné alokovat pouze tehdy, je-li ve smlouvě s odběratelem sjednaná výše její náhrady (Dvořáková, 2014).

Dle standardu jsou jednoznačně vymezeny náklady, které nelze přiřadit ke smlouvě. Jedná se o správní režie, s výjimkou sjednání úhrady ve smlouvě; odbytové náklady, náklady na výzkum a vývoj, jestliže jejich náhrada není specifikována ve smlouvě; odpisy budov a zařízení nepřímo používaných pro určitou smlouvu o zhotovení (Dvořáková, 2014).

Výnosy

Podle standardu výnos zahrnuje původní dohodnutou částku ve smlouvě, dále odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby, pokud se předpokládá, že budou mít za následek výnos a je možno spolehlivě stanovit (Krupová, 2009).

Odchylky ve smluvní práci vznikají v případě, požádá-li zákazník o změnu rozsahu práce, která má být dle smlouvy provedena. Odchylky lze do výnosů ze smlouvy o zhotovení zahrnout tehdy, jestliže je pravděpodobné, že odběratel schválí úhradu zvýšení výnosů vyplývající z odchylky a tuto částku lze se spolehlivostí ocenit (Krupová, 2009).

Právní nárok je definován jako částka, kterou se dodavatel snaží získat jako náhradu za náklady, které nebyly zahrnuty do předmětu smlouvy. Jelikož výše případných výnosů je vždy spojena s vysokým stupněm nejistoty a obvykle je závislá na výsledku jednání, jsou právní nároky zachyceny a vykázány v okamžiku, kdy jednání dospěla do pokročilého stádia a očekává se, že zákazník nárok uzná a částku, která jím bude patrně uznána, lze spolehlivě měřit (Krupová, 2009).

Stimulační platba je stanovena jako dodatečná suma, která je vyplacena dodavateli za podmínky dodržení či překročení výkonové normy některého ze zakotvených kritérií ve smlouvě, jedná se například o předčasné dokončení díla, kdy je odměnou dodavateli prémie. Tyto platby je možno do výnosu ze smlouvy zanést ve chvíli, kdy je zřejmé, že výkonové normy budou splněny nebo překročeny a částku stimulační platby s jistotou ocenit (Krupová, 2009).

Uznání výnosů a nákladů

Dle standardu IAS 11 vykázané výnosy odrážejí reálné tržby, ne však podle fakturované částky. Stejně tak to platí i pro náklady, u kterých se vyžaduje uznání podle skutečného postupu, nikoliv podle fakturovaného (Krupová, 2009).

Při vykazování výnosů jsou používány dvě hlavní metody, a to metoda procenta rozpracovanosti a metoda nulového zisku.

Metoda procenta rozpracovanosti (Percentage-of-Completion Method)

Metoda procenta rozpracovanosti je též označována jako metoda procenta dokončení. Pokud lze výsledek ze smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, jsou výnosy a náklady vykazovány s ohledem na stupeň rozpracovanosti vznikajícího díla v obdobích, kdy je vykonán odpovídající rozsah práce dle kontraktu (Dvořáková, 2014).

Vzhledem k vymezení dvou typů smluv, se dají konkretizovat podmínky, za kterých je možno výsledek smlouvy bezpečně odhadnout. Co se týče smlouvy za pevnou cenu, je založena na předpokladu, že:

- celkový výnos z kontraktu lze spolehlivě ohodnotit;

- ekonomický užitek spojený s kontraktem poplyne podniku;
- je možno identifikovat náklady smlouvy a lze je spolehlivě ocenit (Dvořáková, 2014).

U smlouvy typu náklad plus přírážka jsou charakterizovány předpoklady, které je třeba splnit, aby mohl být výsledek smlouvy s jistotou posouzen. Do podmínek se tedy řadí, že:

- ekonomický prospěch související se smlouvou bude pravděpodobně náležet podniku;
- náklady připisatelné ke smlouvě je možno identifikovat a měřit (Dvořáková, 2014).

Aby mohly být výnosy vykázány již během realizace díla, je potřeba určit stupeň rozpracovanosti. Pro výpočet stupně rozpracovanosti lze použít následující způsoby:

- jako podíl doposud vynaložených nákladů na celkových odhadovaných nákladech;
- odborným posouzením stavu vykonané práce;
- dokončení určitého objemu vykonané práce (Dvořáková, 2014).

Metoda nulového zisku (Zero-Profit Method)

Tato metoda je oproti metodě procenta rozpracovanosti rozvážnější metodou, je využívána v případě smluv, u kterých je předpoklad, že nebudou ztrátové, ačkoliv není možné s jistotou odhadnout jejich výsledek. Tato situace nastává především u kontraktů v začínajících fázích, kde je téměř jisté, že se jejich rozpočet bude v průběhu ještě měnit. Dále se s touto problematikou můžeme setkat v případě smluv, které nemají pevně vymezený obnos tržby a nelze ho ani posoudit, neboť zde není k dispozici rozpočet (Krupová, 2009).

Pokud je tedy v případě metody nulového zisku výsledek kontraktu nejistý a výnos není možné s jistotou odhadnout, vykazují se pouze do výše nákladů (Mládek, 2009).

Zaúčtování ztrát

Ve chvíli, kdy není možné s jistotou odhadnout výsledek smlouvy, předpokládá se tedy, že výše celkových nákladů překročí výši celkových výnosů ze smlouvy, čímž by v těchto případech očekávané překročení celkových nákladů nad celkovými výnosy, tedy ztráta, měla být okamžitě zaúčtována jako náklad (Mládek, 2009).

Zveřejňování

Ve standardu jsou stanoveny požadavky, které mají být zveřejněny, jedná se o:

- sumy výnosů, vykázaných jako výnosy běžného účetního období;
- metody aplikované při stanovení výnosu za dané období;
- metody aplikované pro určení stupně rozpracovanosti nedokončené smlouvy (Dvořáková, 2014).

Pokud se jedná o nedokončené smlouvy, je ke zveřejnění dále vyžadována:

- celková částka doposud vynaložených nákladů,
- obnos přijatých záloh,
- částka zádržného (Dvořáková, 2014).

3.2.4 Připravované změny

Koncem roku 2008 byl uveřejněn podklad určený k diskusi týkající se vykazování výnosů ze smluv se zákazníky. Tento materiál byl vydán na základě projektu konvergence. Pohnutkou vzniku návrhu byl nesoulad mezi vymezeními pojmu výnosu a aplikačními měřítky uplatněnými kupříkladu v IAS 18. Dalším důvodem bylo neuspokojivé vykazování výnosů u vícestupňových kontraktů, kde je podle IAS 18 nutné rozdělit smlouvu na součásti, nejsou zde však uvedeny konkrétnější instrukce, které by poskytovaly informace, za jakých okolností a jakým způsobem mají být výnosy rozčleněny na jednotlivé komponenty. V neposlední řadě je za příčinu vzniku projektu považován rozpor mezi vykazováním výnosů z prodeje zboží podle IAS 18 a vykazováním smluv o zhotovení podle IAS 11. Problém nastává v okamžiku, kdy v případě zboží je možné výnosy ocenit až po převodu kontroly i rizik a odměny z vlastnictví na zákazníka, zatímco u smluv o zhotovení je výnos uznán už ve chvíli provedení aktivity, jenž vede k uskutečnění díla (Dvořáková, 2014).

IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky

V květnu roku 2014 Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) spolu s americkou Radou pro standardy finančního účetnictví (FASB) vydaly nový standard „IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky“. Nový standard s sebou přináší významnou změnu vykazování výnosů, týkající se mezinárodních i amerických účetních předpisů. IFRS 15 je založeno na zásadě, že výnosy jsou zaúčtovány ve chvíli změny stavu kontroly nad dodaným

zbožím či službami na zákazníka v částce údajné odměny, kterou by účetní jednotka měla nabýt za zboží nebo služby (Ernst&Young, 2014).

IFRS 15 poskytuje jednotný globální model, který budou uplatňovat podniky pro stanovení výše, času a způsobu vykazování výnosů ze smluv se zákazníky. Tento model lze nazvat jako pětistupňový a je definován v následujících pěti krocích:

1. Identifikace smlouvy se zákazníkem
2. Identifikace povinnosti plnit ze smlouvy
3. Určení ceny transakce
4. Alokování ceny transakce
5. Uznání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit (Ernst&Young, 2014).

První krok: Identifikace smlouvy se zákazníkem

Standard je použit na smlouvu v okamžiku, kdy se očekává, že společnost vyinkasuje protihodnotu, na kterou má nárok. Cílem tohoto kroku je ustanovení o uzavřených smlouvách, v případě že podnik uzavřel přibližně ve stejném období s jedním zákazníkem více kontraktů, lze je při splnění určitých podmínek sloučit a účtovat o nich jako o jedné smlouvě (Apogeo, 2015).

Druhý krok: Identifikace povinnosti plnit ze smlouvy

V dalším kroku je podstatné určit „rozdílnost“ zboží nebo služeb. Podle standardu je zboží či služba rozdílné, pokud zákazníkovi poskytují užitek samostatně, popřípadě s dalšími lehce dostupnými zdroji a pokud je lze oddělit od dalších slibů uvedených ve smlouvě. V případě, jedná-li se o zboží či službu, které jsou „rozdílné“, představuje samostatnou povinnost plnit (Apogeo, 2015).

Třetí krok: Určení ceny transakce

Transakční cena je vyjádřena jako částka, kterou by podle předpokladu měla účetní jednotka obdržet za dodávku zboží či služeb. V této sumě jsou obsaženy i následující součásti:

- odhad variabilní části protihodnoty, který je použit buď na základě vážené očekávané hodnoty, nebo nejpravděpodobnější částky, podle toho, co lépe vystihuje protihodnotu, na kterou má účetní jednotka nárok;

- časová hodnota peněz, jestliže se úhrada odměny časově zřetelně liší od doby dodání zboží a služeb;
- reálná hodnota případného nepeněžního protiplnění;
- část protihodnoty, kterou zákazník nebude hradit, týká se to například poukázky na slevu nebo slevové kupony (Ernst&Young, 2014).

Do transakční ceny nejsou nově zahrnuty licenční poplatky za prodej nebo používání duševního vlastnictví, dokud se neuskuteční příslušný prodej nebo používání na základě licence (Ernst&Young, 2014).

Čtvrtý krok: Alokování ceny transakce

Účetní jednotka zde přiřazuje transakční cenu mezi jednotlivé povinnosti plnění, a to podle poměru jejich samostatné prodejní ceny, tedy ceny, za kterou by dané zboží či služby byly dodány samostatně a nezávisle na ostatních plněních pocházejících ze smlouvy (Apogeo, 2015).

Pátý krok: Uznání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

Okamžik vykázání výnosů nastává ve chvíli převodu kontroly nad přislíbeným zbožím nebo službami na zákazníka. Splnění povinnosti plnit je většinou jednorázové, ale mohou nastat i případy, kdy je dodržena některá z nezbytných podmínek a pak dochází k průběžnému plnění (Ernst&Young, 2014).

V standardu je kromě pětistupňového modelu pro účtování a oceňování výnosů také upraveno účtování tzv. přírůstkových nákladů na pořízení smluv a nákladů přímo souvisejících s plněním smlouvy. Pokud se účetní jednotka domnívá, že jí budou náklady plněním smlouvy nahrazeny, může je aktivovat a následně odpisovat a testovat na snížení hodnoty (Ernst&Young, 2014).

Dle Ernst&Young (2014) je součástí standardu též aplikační příručka, která má za cíl pomoci účetním jednotkám při uplatňování standardu na běžné typy smluv a další ujednání, jako jsou licence, záruky, reklamace, aspekty týkající se vztahu zmocněnec – zmocnitel, opce na dodání dalšího zboží nebo služeb či poškození zboží.

Vzhledem k tomu, že standard bude orientován na vykazování výnosů v jiném období, než je tomu doposud, bude to pro společnosti znamenat nezbytné změny v oblasti evidence smluv, zároveň bude požadován větší odborný úsudek, který je spojen s větší mírou používání odhadů, aby se správně definovala jednotlivá samostatná plnění a přiřadily na ně příslušnou část protihodnoty (Apogeo, 2015).

Z důvodu, že nový standard zasahuje smlouvy i zpětně, budou tyto společnosti analyzovat neukončené smlouvy na nedodané zboží, dlouhodobé smlouvy, záruky a podobně.

Pokud jde o smluvní provázanosti se společnostmi, které používají mezinárodní účetní standardy, lze tedy očekávat, že i společnosti, které používají pouze české účetní standardy, mohou pocítit dopad IFRS 15. Ze strany společností vykazujících dle IFRS může docházet k tendenci měnit smlouvy v souladu s novým standardem (portal.pohoda.cz).

Standard bude platný od řádného účetního období, které začíná 1. ledna 2017, eventuálně 15. prosince 2016 pro společnosti, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném finančním trhu, vykazující podle US GAAP (Ernst&Young, 2014).

3.3 Účetnictví v České republice

Účetnictví v České republice je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon je rozdělen do sedmi částí, které dávají přehled o obecných ustanoveních, o rozsahu vedení účetnictví, účetních dokladů, zápisů a knih, je zde vymezena účetní závěrka, způsoby oceňování, inventarizace majetku a závazků, úschova účetních záznamů a v neposlední řadě jsou zde určena ustanovení společná, přechodná a závěrečná (ÚZ, 2015).

Pokud jde o podnikající osoby, jako jsou podnikatelé, banky a jiné finanční instituce, pojišťovny a zdravotní pojišťovny, je účetnictví upraveno šesti základními vyhláškami ministerstva financí (č. 500/2002 Sb. až č. 504/2002 Sb. a č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Dále je účetnictví předmětem několika souborů českých účetních standardů Ministerstva financí ČR (mfcr.cz).

V České republice používají IFRS účetní jednotky emitující dlužné či majetkové cenné papíry obchodované na regulovaných veřejných trzích v členských státech Evropské unie, tyto jednotky mají tedy povinnost aplikovat IFRS místo českých účetních předpisů pro sestavení svých konsolidovaných i individuálních účetních závěrek. Ostatní podniky mají možnost používat IFRS místo českých účetních předpisů (ČÚP) pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek. Český daňový základ je však stále založen na českých účetních předpisech nehledě na to, které účetní standardy jsou společnostmi používány pro sestavení účetních závěrek, proto je důležité, aby tyto společnosti pochopily podobnosti a rozdíly mezi IFRS a ČÚP (Jílek a další, 2013).

3.3.1 Výnosy podle Českých účetních standardů

Následná část je věnována výnosům, které jsou v České republice upraveny zákonem č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v souvislosti s vyhláškou č. 500/2002 Sb. Český účetní standard č. 019 Náklady a výnosy, ve znění pozdějších předpisů.

Standard č. 019 Náklady a výnosy

Standard je jednotlivě věnován účtovým třídám 5 a 6. V 5. účtové třídě je výklad zaměřen na prvotní a ve vybraných případech i druhotné náklady. Obsahem 6. účtové třídy jsou výnosy narůstajícím způsobem od počátku účetního období (Skálová a další, 2015).

Účtování výnosů

Poskytnuté slevy a srážky jsou u dodavatele zahrnuty do tržeb, lze ale pro ně vytvořit i samostatné analytické účty. Slevy a srážky jsou chápány jako všechny položky bez ohledu na to, zda měl zákazník předem na slevu nárok, či se jedná o slevu dodatečně uznanou (ÚZ, 2015).

Úrokové výnosy jsou dle zákona o daních z příjmů zdaňovány zvláštní sazbou daně a sraženou daň lze pak uznat na celkovou daňovou povinnost, sražená daň z příjmů je vyúčtována na vrub vhodného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací. Všechny ostatní úrokové výnosy jsou účtovány v netto částce, je-li však úrokový výnos účtován v brutto částce, je nezbytné zaúčtovat částku srážkové daně na účet účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (ÚZ, 2015).

Co se týká právně zaniklých dluhů, jsou vyúčtovány na příslušný účet ostatních výnosů. Za podmínky, že jsou při uzavírání účetních knih zjištěny zůstatky na účtech v účtové třídě 6, jsou převedeny ve prospěch vhodného účtu účtové skupiny 71 – Účet zisků a ztrát (ÚZ, 2015).

Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

Ve prospěch účtů této skupiny je účtováno v případě vzniku tržby za vlastní výrobky (účet 601), služby (účet 602) či zboží (účet 604) na základě patřičných dokladů (např. faktur). Současně je zaúčtováno na vrub účtů účtové skupiny 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobě), eventuálně i na účet skupiny 21 – Peníze (ÚZ, 2015).

Účtová skupina 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti

Na účty skupiny 61 jsou zaneseny přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby, případně změna stavu zásob pocházející z inventarizace jako rozdíl mezi úrovní stavu zásob nedokončené výroby (účet 611), polotovarů (účet 612), výrobků (účet 613) a zvířat (účet 614) ke konci a k počátku účetního období, případně měsíce, čtvrtletí či pololetí. Zároveň je zaúčtováno na souvztažné účty skupiny 1. Pokud je na konci období hodnota zásob vyšší než na začátku období, je rozdíl zaúčtován ve prospěch účtů účtové skupiny 61, v opačné situaci je rozdíl vyúčtován na vrub účtů této účtové skupiny (ÚZ, 2015).

Od 1. 1. 2016 není již účtová skupina 61 používána, o přírůstcích či úbytcích již není účtováno jako o výnosech, nýbrž jako o nákladech na příslušné účty nákladů účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vytvořených vlastní činností a aktivace, v případě úbytku zásob je zaúčtováno na vrub tohoto účtu (Podnikatel.cz, 2015).

Účtová skupina 62 – Aktivace

Daná účtová skupina slouží pro vyjádření aktivace materiálu a zboží (účet 621), aktivace vnitropodnikových služeb (účet 622) i aktivace dlouhodobého nehmotného (účet 623) a hmotného majetku (účet 624) (ÚZ, 2015).

Aktivace materiálu a zboží je vyjádřena jako hodnota vyrobeného materiálu a zboží ve vlastní režii, současně je zaúčtováno na vrub účtů zásob, případně na vhodné účty účtové

skupiny 50 – Spotřebované nákupy, vzhledem k vybranému způsobu účtování zásob (ÚZ, 2015).

Do aktivace vnitropodnikových služeb je účtována například vnitropodniková přeprava, a současně je zaúčtováno na vrub souvztažných účtů příslušné účtové skupiny 11 – Materiál, 13 – Zboží, 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek nebo 50 – Spotřebované nákupy. Jestliže je účtováno použití vnitropodnikových služeb pro záměry reprezentace, je zaúčtováno na vrub účtové skupiny 51 – Služby (ÚZ, 2015).

Na účet aktiva dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je účtována aktivace dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vyrobeného ve vlastní režii, vzájemně se zaúčtováním na vrub vhodných účtů účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (ÚZ, 2015).

Od 1. 1. 2016 již nebude o aktivaci účtováno na výnosových účtech účtové skupině 62 – Aktivace, nýbrž se o aktivaci bude účtovat jako o snížení nákladů ve prospěch vhodného účtu skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace (Danarionline.cz, 2015).

Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy

Ve prospěch účtů účtové skupiny 64 je zaúčtováno v případě vyjádření výnosů z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (účet 641) a materiálu (účet 642), dále výnosů ze smluvních pokut a úroků z prodlení (účet 644), také jsou zde znázorněny úhrady pohledávek (účet 646), které v minulosti byly odepsány na vrub nákladů a od této chvíle jsou účtovány i výnosy z postoupení pohledávek z provozní činnosti. Na danou účtovou skupinu je zaneseno i postupné umořování opravěk k pasivnímu oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku nebo zápornému goodwillu (účet 648) či výnosy, které nejsou na předchozích účtech uvedené, mající vztah k provozní oblasti (účet 648), rovněž je zde účtováno o nárocích na náhradu škody (účet 648) (ÚZ, 2015).

Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a materiálu jsou účtovány jako tržby, stejně jako odhad poplatků z licencí či odlišných majetkových práv, jestliže není

doposud známa výše poplatků, se vzájemným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé), eventuálně na vrub vhodného účtu účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv, týkající se pohledávek, jejichž výše není přesně známa (ÚZ, 2015).

O výnosech ze smluvních pokut a úroků z prodlení, je účtováno jako o částce pohledávek, u nichž nezávisí na tom, zda byly zaplacený či nikoliv, jedná se o:

- smluvní pokuty a úroky z prodlení podle nařízení občanského zákoníku, výjimkou jsou však úroky z prodlení podle smlouvy a úvěru;
- poplatky z prodlení podle ustanovení občanského zákoníku;
- penále, případně další postihy ze smluvních vztahů;
- postizní částky dle nařízení směnečného a šekového zákona;
- odstupné podle § 1992 občanského zákoníku (ÚZ, 2015).

Částky, jež ztvárňují postupné umořování opravek k pasivnímu oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku nebo zápornému goodwillu jsou zaúčtovány vzájemným zápisem na vrub daného účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku (ÚZ, 2015).

Výnosy neuvedené na předchozích účtech dané skupiny, mající vztah k provozní oblasti jsou zaúčtovány na účty účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady, taktéž jsou zde účtovány nároky na náhradu škody. Na tomto účtu jsou zachyceny také inventarizační rozdíly podle standardu č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob (ÚZ, 2015).

Účtová skupina 66 – Finanční výnosy

Ve prospěch účtů dané účtové skupiny je účtován prodej cenných papírů a podílů (účet 661), který je vzájemně zaúčtován v účtových skupinách 06 – Dlouhodobý finanční majetek a 25 – Krátkodobý finanční majetek. Také jsou zde zaneseny nároky na přijaté úroky od peněžních ústavů a jiných dlužníků a obdobná plnění (účet 662), dále kurzové rozdíly podle standardu č. 006 Kurzové rozdíly či finanční výnosy nezachycené na předchozích účtech

této účtové skupiny. V účtové skupině 66 je účtování dle standardu č.008 Operace s cennými papíry a podíly a standardu č. 009 Deriváty (ÚZ, 2015).

Účtová skupina 68 – Mimořádné výnosy

Ve prospěch účtů dané skupiny jsou účtovány především výnosy vztahující se k předání nebo ukončení hospodářské činnosti či ke složkám hospodářské činnosti účetní jednotky, spolu se souvztažným zápisem na vrub některých účtů účtové skupiny 69 – Převodové účty. Na příslušném účtu je zaúčtováno prodávajícím při prodeji obchodního závodu či jeho části dle standardu č. 011 Operace s obchodním závodem. Také jsou zde zachyceny náhrady škod účtované na účtu účtové skupiny 58 – Mimořádné náklady (ÚZ, 2015).

Od 1. 1. 2016 je vykazování mimořádných výnosů zrušeno a je přesunuto do Jiných provozních výnosů a Ostatních finančních výnosů (Danarionline.cz, 2015).

Účtová skupina 69 – Převodové účty

Na vrub účtů účtové skupiny 69 jsou účtovány výnosy vztahující se k předání nebo ukončení hospodářské činnosti či ke složkám hospodářské činnosti účetní jednotky, zároveň se zápisem ve prospěch příslušných účtů z účtové skupiny 66 – Finanční výnosy, v případě výnosů finanční povahy (ÚZ, 2015).

Na vrub účtů dané skupiny je také zaúčtován převod ve prospěch provozních výnosů, případně ve prospěch některého z účtů účtové skupiny 68 – Mimořádné výnosy, vzhledem k snaze o vykazování provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření (ÚZ, 2015).

Zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování

Účetní jednotka zaznamenává náklady a výnosy podle následujících principů:

- náklady a výnosy jsou zásadně účtovány do období, ke kterému jsou časově a věcně vztahovány;
- náhrady vynaložených nákladů minulých období jsou účtovány jako výnosy běžného roku;

- náklady a výdaje, které spadají do budoucích období, je potřeba časově rozlišit v podobě nákladů příštích období či výdajů příštích období na příslušných účtech účtové skupiny 38 – Přejídné účty aktiv a pasiv;
- výnosy a příjmy, které spadají do budoucích období, je potřeba časově rozlišit v podobě výnosů příštích období či příjmů příštích období na příslušných účtech účtové skupiny 38 – Přejídné účty aktiv a pasiv (ÚZ, 2015).

Časové rozlišení není třeba používat v případech, pokud se jedná o nevýznamné částky, jejichž zanecháním ovšem účetní jednotka nesmí záměrně upravovat hospodářský výsledek, dále se jedná o pravidelně se opakující výdaje, popřípadě příjmy, za podmínky, že není výrazně ovlivněna časová a věcná souvislost nákladů a výnosů (ÚZ, 2015).

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Daná kapitola je věnována rozdílům ve vykazování výnosů dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy. Pro přesnější ukázkou je uveden modelový příklad orientovaný na výnosy ze smluv o zhotovení za použití metody procenta dokončení, dále příklad na uznání výnosů při odložené platbě a příklad na licenční poplatky.

4.1 Metoda procenta dokončení

Zadání příkladu: *Stavební firma X uzavřela kontrakt na dobu tři let v pevné hodnotě smlouvy 5 000 000 Kč, na začátku budování firma odhaduje celkové náklady ve výši 4 000 000 Kč, ve druhém roce byl odhad celkových nákladů zvýšen o 500 000 Kč, celkové očekávané náklady tedy byly ve druhém a třetím roce 4 500 000 Kč. Firma použije metodu procenta dokončení. Pro zjednodušení příkladu není účtováno o dani z přidané hodnoty (DPH).*

V tabulce č. 1 jsou k dispozici informace o smlouvě.

Tabulka 1 - Vstupní údaje o kontraktu

	1. rok	2. rok	3. rok	Celkem
Cena kontraktu	5 000 000	5 000 000	5 000 000	-
Náklady vynaložené k datu	1 000 000	2 500 000	1 000 000	4 500 000
Očekávané náklady na dokončení	3 000 000	1 000 000	0	-
Celkové náklady na dokončení	4 000 000	4 500 000	4 500 000	-
Vydané faktury	850 000	2 700 000	1 450 000	5 000 000
Inkaso faktur	700 000	2 300 000	2 000 000	5 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování dle Krupová (2009)

V prvním kroku je pro stanovení stupně rozpracovanosti využita metoda „cost to cost“, podle které k výpočtu procenta dokončení slouží následující vztah:

$$\text{procento dokončení} = \frac{\text{doposud vynaložené náklady}}{(\text{doposud vynaložené náklady} + \text{očekávané náklady na dokončení})}$$

V tabulce č. 2 jsou uvedeny výpočty procenta dokončení podle již zmíněného vzorce.

Tabulka 2 - Výpočet procenta dokončení

	Výpočet	Procento dokončení
1. rok	$1\,000\,000 / (1\,000\,000 + 3\,000\,000)$	25,00 %
2. rok	$3\,500\,000 / (3\,500\,000 + 1\,000\,000)$	78,00 %
3. rok	$4\,500\,000 / (4\,500\,000)$	100,00 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle Krupová (2009)

V prvním roce bylo procento dokončení stanoveno na 25 %, ve druhém roce na 78 % a v roce třetím na 100 %.

V druhém kroku jsou vypočítány výnosy a zisk, případně ztráta. Data jsou vypočtena za použití uvedených vzorců:

$$\text{výnos v daném roce} = (\text{procento dokončení} * \text{hodnota smlouvy}) - \text{výnosy v minulých obdobích}$$

$$\text{zisk/ztráta} = \text{výnosy} - \text{náklady}$$

V tabulce č. 3 je znázorněn průběh výnosů, nákladů a zisku během tří let.

Tabulka 3 - Výpočet výnosů a zisku či případné ztráty

	Výpočet výnosů	Výnosy	Náklady	Zisk/Ztráta
1. rok	$(0,25 * 5\,000\,000)$	1 250 000	1 000 000	250 000
2. rok	$(0,78 * 5\,000\,000) - 1\,250\,000$	2 650 000	2 500 000	150 000
3. rok	$(1 * 5\,000\,000) - 3\,900\,000$	1 100 000	1 000 000	100 000
Celkem	-	5 000 000	4 500 000	500 000

Zdroj: Vlastní zpracování dle Krupová (2009)

Celkové výnosy se rovnají pevné hodnotě smlouvy, tedy 5 000 000 Kč. Celkové náklady odpovídají celkovým vynaloženým nákladům na zakázku a postupem let vystoupaly na částku 4 500 000 Kč. A celkový zisk v průběhu tří let dosáhl výše 500 000 Kč.

Na schématu č. 1 je zobrazen postup zaúčtování operací dle smlouvy o zhotovení.

Schéma 1 - Zaúčtování smlouvy o zhotovení [v tis. Kč]

Dodavatelé		Nedokončená výroba			Náklady	
	1. 1 000	1. 1 000	2. 1 000	2. 1 000		
	5. 2 500	5. 2 500	6. 2 500	6. 2 500		
	9. 1 000	9. 1 000	10. 1 000	10. 1 000		

Pohledávky		Postupná fakturace		Výnosy		
3.	850	4.	1 250	3.	850	
7.	2 700	8.	2 650	7.	2 700	
11.	1 450	12.	1 100	11.	1 450	
					4.	1 250
					8.	2 650
					12.	1 100

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková (2014)

Legenda k účetnímu schématu:

1. rok
- 1. Náklady na nedokončenou výrobu
 - 2. Uznání nákladů na stavbu za dané období
 - 3. Postupná fakturace odběratelům
 - 4. Zaúčtování výnosů podle procenta dokončení
2. rok
- 5. Náklady na nedokončenou výrobu
 - 6. Uznání nákladů na stavbu za dané období
 - 7. Postupná fakturace odběratelům
 - 8. Zaúčtování výnosů podle procenta dokončení
3. rok
- 9. Náklady na nedokončenou výrobu
 - 10. Uznání nákladů na stavbu za dané období
 - 11. Postupná fakturace odběratelům
 - 12. Zaúčtování výnosů podle procenta dokončení

V následujícím kroku jsou vyhodnocovány výsledky ze sestavených výkazů za všechny 3 roky trvání smlouvy.

1. rok

Tabulka 4 - Výsledovka za 1. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]

Výnosy	1 250
Náklady	1 000
Hrubý zisk	250

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 5 - Výkaz zisku a ztráty za 1. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]

Výnosy	850
Náklady	1 000
Zisk/Ztráta	-150

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 6 - Rozvaha za 1. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]

Aktiva		Pasiva	
Pohledávky	850	Závazky	1 000
Postupná fakturace	400	Výsledek hospodaření	250
Nedokončená výroba	0	Výsledek hospodaření minulých let	-
Aktiva celkem	1 250	Pasiva celkem	1 250

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 7 - Rozvaha za 1. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]

Aktiva		Pasiva	
Pohledávky	850	Závazky	1 000
		Výsledek hospodaření	-150
		Výsledek hospodaření minulých let	-
Aktiva celkem	850	Pasiva celkem	850

Zdroj: Vlastní zpracování

Při komparaci výnosů za první rok, je zřejmé, že výnos dle IFRS je prokazatelně vyšší než výnos vykázáný podle ČÚP, je to způsobeno tím, že výnosy podle IFRS jsou uznány dle procenta rozpracovanosti v daném roce, zatímco výnosy v souladu s ČÚP jsou v modelovém příkladu vykázány dle výše fakturované částky. Důsledkem této skutečnosti je, že v prvním roce je podle IFRS vykázán zisk 250 000 Kč, zatímco podle ČÚP je vykázána dokonce ztráta 150 000 Kč.

2. rok

Tabulka 8 - Výsledovka za 2. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]

Výnosy	2 650
Náklady	2 500
Hrubý zisk	150

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 9 - Výkaz zisku a ztráty za 2. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]

Výnosy	2 700
Náklady	2 500
Zisk/Ztráta	200

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 10 - Rozvaha za 2. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]

Aktiva		Pasiva	
Pohledávky	3 550	Závazky	3 500
Postupná fakturace	350	Výsledek hospodaření	150
Nedokončená výroba	0	Výsledek hospodaření minulých let	250
Aktiva celkem	3 900	Pasiva celkem	3 900

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 11 - Rozvaha za 2. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]

Aktiva		Pasiva	
Pohledávky	3 550	Závazky	3 500
		Výsledek hospodaření	200
		Výsledek hospodaření minulých let	-150
Aktiva celkem	3 550	Pasiva celkem	3 550

Zdroj: Vlastní zpracování

Při porovnávání výnosů za druhý rok, je zaznamenán značný rozdíl oproti roku předcházejícímu. Vykázaný výnos podle IFRS je ve výši 2 650 000 Kč, zatímco výnosy podle ČÚP dosahují částky 2 700 000 Kč. V druhém roce je podle obou účetních rámců vykázán zisk.

3. rok**Tabulka 12 - Výsledovka za 3. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]**

Výnosy	1 100
Náklady	1 000
Hrubý zisk	100

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 13 - Výkaz zisku a ztráty za 3. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]

Výnosy	1 450
Náklady	1 000
Zisk/Ztráta	450

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 14 - Rozvaha za 3. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]

Aktiva		Pasiva	
Pohledávky	5 000	Závazky	4 500
Postupná fakturace	0	Výsledek hospodaření	100
Nedokončená výroba	0	Výsledek hospodaření minulých let	400
Aktiva celkem	5 000	Pasiva celkem	5 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 15 - Rozvaha za 3. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]

Aktiva		Pasiva	
Pohledávky	5 000	Závazky	4 500
		Výsledek hospodaření	450
		Výsledek hospodaření minulých let	50
Aktiva celkem	5 000	Pasiva celkem	5 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Výnosy za třetí rok smlouvy jsou dle IFRS vykázány ve výši 1 100 000 Kč a dle ČÚP v částce 1 450 000 Kč. Celkově je za dané období v souladu s IFRS vykázán hrubý zisk ve výši 100 000 Kč a v souladu s ČÚP je vykázán zisk v hodnotě 450 000 Kč. Je tedy zřejmé, že vykazování dle ČÚP vykazuje značné kolísání oproti IFRS, kdy je vykazován průběžně celkem rovnoměrný zisk.

4.2 Odložená platba

Zadání příkladu: Společnost Y prodala k prvnímu dni účetního období stroj na dvouletý obchodní úvěr. Faktura zněla na částku 1 000 000 Kč.

Varianta č. 1 – Výpočet pomocí odhadované úrokové míry

Jelikož byl stroj vyroben specificky pro konkrétního zákazníka, společnost musí odhadnout průměrnou úrokovou míru v porovnání s podobným prostředkem. Společnost tedy ocenila úrokovou míru na 5 %.

Výpočet: Výnos v 1. roce: $1\,000\,000 / (1 + 0,05)^2 = 907\,029\text{ Kč}$
 Úrok v 1. roce: $907\,029 * 0,05 = 45\,351\text{ Kč}$
 Úrok v 2. roce: $1\,000\,000 - 907\,029 - 45\,351 = 47\,620\text{ Kč}$

V prvním účetním období společnost uzná výnos z prodeje výrobků ve výši 907 029 Kč a finanční výnos ve výši 45 351 Kč. V období druhém bude společností uznán úrok v hodnotě 47 620 Kč.

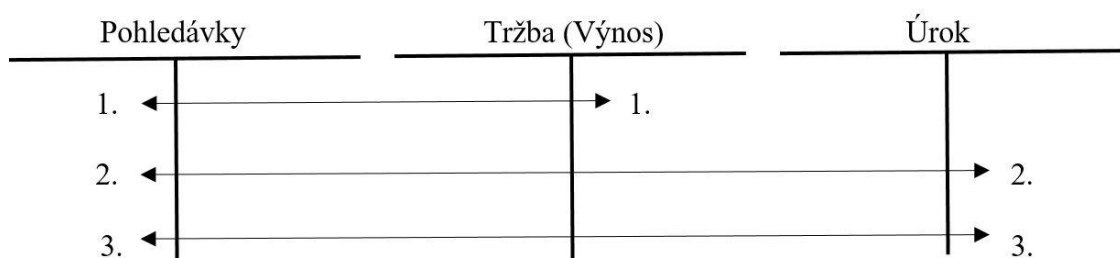
Varianta č. 2 – Výpočet pomocí úrokové míry vyplývající z rozdílu nominální částky a prodejní ceny

Tržní cena výrobku v okamžiku prodeje byla stanovena na 900 000 Kč. Vznikl zde tedy rozdíl 100 000 Kč mezi současnou hodnotou prodejní ceny a částkou, která se má zaplatit podle smlouvy o dvouletém obchodním úvěru.

Výpočet: Výnos v 1. roce: 900 000 Kč
 Úroková míra: $\sqrt{(1\,000\,000 / 900\,000)} - 1 = 0,054092553$, tzn. 5,409 %
 Úrok v 1. roce: $900\,000 * 0,054092553 = 48\,683\text{ Kč}$
 Úrok v 2. roce: $900\,000 * 0,054092553^2 + 48\,683 = 51\,316\text{ Kč}$

V okamžiku prodeje společnost uzná výnos z prodeje výrobků ve výši 900 000 Kč, následně je vypočítána úroková míra, která je stanovena na 5,409 %. V prvním roce je uznán úrokový výnos v hodnotě 48 683 Kč a ve druhém roce je úrok vypočítán na částku 51 316 Kč.

Schéma 2 - Zaúčtování odložené platby



Zdroj: Vlastní zpracování dle Krupová (2009)

Legenda k účetnímu schématu:

- 1. Vykázání tržby v 1. roce*
- 2. Vykázání úroku v 1. roce*
- 3. Vykázání úroku v 2. roce*

Pokud by byl daný příklad na odloženou platbu řešen podle ČÚP, nedošlo by k použití ani jedné z uvedených variant pro výpočet výnosu a úroků, jelikož by v obou případech byla zaúčtována celková částka 1 000 000 Kč v okamžiku prodeje do provozních výnosů.

4.3 Výnos z prodeje licence

Zadání příkladu: *Společnost Z zabývající se tvorbou softwarů, poskytla zákazníkovi licenci na dobu pěti let v hodnotě 250 000 Kč s možností použití od data nákupu. Jelikož je potřeba software každoročně aktualizovat, společnost Z se zavazuje po celou dobu trvání licence poskytovat všechny upgrady softwaru zdarma.*

Vzhledem k tomu, že má společnost povinnost poskytovat upgrade softwaru po celou dobu trvání licence, bude část nebo všechny výnosy časově rozlišeny a vykazovány jako výnosy během pěti let, po které je licence platná. Výše vykázaných výnosů se odvíjí od licenční situace, např. významnost modernizace. Společnost pro vykázaní výnosů může zvolit také lineární metodu.

Výpočet: Výnos v jednotlivých letech: $250\,000/5 = 50\,000$ Kč

Pokud společnost použije k vykazování výnosů lineární metodu, zanese přijatou částku 250 000 Kč na účet Výnosy příštích období, každé další období je zaúčtováno 50 000 Kč na vrub účtu Výnosy příštích období a souvztažně je zaúčtováno na příslušný výnosový účet.

V případě ČÚP by výnos z prodeje licence byl shodný s IFRS, v okamžiku prodeje by byla celková částka 250 000 Kč zaúčtována do Výnosů příštích období a v každém dalším roce by bylo zaúčtováno 50 000 Kč na vrub účtu Výnosy příštích období spolu se souvztažných zápisem na výnosový účet.

5 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ

V uvedeném příkladu smlouvy o zhotovení je vypracováno vykazování výnosů jak z pohledu IFRS, tak z pohledu ČÚP, s následnou komparací obou účetních rámců. Na základě porovnání sestavených výkazů v souladu s IFRS a ČÚP je zřejmé, že existují značné rozdíly a odlišnosti ve výsledcích.

Z modelového příkladu tedy vyplynulo, že pokud se jedná o IFRS, výnosy jsou vykázány dle stupně dokončení zakázky, které přináší vyrovnané hodnoty výsledku hospodaření v jednotlivých letech a také každoroční dosažení zisku a kladného výsledku hospodaření. Vykazování výnosů podle procenta rozpracovanosti odráží tedy skutečně zasloužené výnosy čili tržby, nikoliv částky, které byly fakturovány či inkasovány na rozdíl od ČÚP.

V České republice není účetnímu zachycení dlouhodobých kontraktů věnována zvláštní pozornost, účtuje-li se tedy na základě ČÚP jsou dle uvedeného příkladu vykázány hodnoty spolu s fakturou vystavenou, podle které je v prvním roce praktického příkladu dokonce vykázána ztráta, ve druhém roce je již vykázán zisk a ve třetím roce je zisk ještě podstatně zvýšen. Z příkladu je tedy patrné, že vykazování výnosů založené na vystavené faktuře způsobuje značné kolísání výsledku hospodaření oproti IFRS, při zaúčtování podle fakturace dochází také k předčasnému vykázání výnosů a jejich následnému nadhodnocení.

Pokud jde o příklad odložených plateb, v případě IFRS zde představuje důležitou úlohu úrok neboli finanční výnos, který je vykazován v jednotlivých letech jak na straně prodávajícího, tak na straně kupujícího. V české účetní legislativě není této oblasti věnována pozornost, tudíž výnos z transakce je vykázán v plně výši již v okamžiku prodeje.

Modelový příklad na poskytnutou licenci je řešen shodně podle obou účetních rámců. V okamžiku prodeje je vykázána celková částka do Výnosů příštích období a každý rok je zaúčtováno na vrub tohoto účtu spolu se souvztažným zápisem na vhodný výnosový účet.

6 ZÁVĚR

Práce je zaměřena na porovnání výnosů podle mezinárodních standardů IFRS a českých účetních předpisů. Pozornost je věnována především vykazování a oceňování výnosů se zřetelem na správné věcné a časové zařazení dle mezinárodních standardů IFRS.

Teoretická část je soustředěna na stručné popsání standardů dle mezinárodních účetních standardů IFRS, které jsou celosvětově uznávané. Následně jsou zde zmíněny země zavazující se k používání daného účetního rámce. V práci je také přiblížena samotná podstata koncepčního rámce, který slouží jako hlavní pilíř pro tvorbu účetních standardů. Velká pozornost je v teoretické části věnována výnosům v souladu s IFRS se zaměřením na popsání standardů IAS 18 – Výnosy a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení, s poukázáním na cíl uznávat pouze výnosy, které společnost v daném období opravdu vydělala, snaží se tedy zabránit předčasnému vykazování výnosů, v nepříslušné výši nebo vykazování výnosů neexistujících. Lze podotknout, že i přes sofistikovanost zmiňovaného účetního systému jsou očekávané nové změny, a to realizace standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky, kterému je věnována část s označením Připravované změny. V neposlední řadě je v teoretické části rozebráno účetnictví České republiky dle platných norem, jako je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále vyhlášky ministerstva financí, mezi které patří vyhlášky č. 500/2002 až č. 504/2002 Sb. a č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Kromě toho je české účetnictví předmětem několika souborů českých účetních standardů ministerstva financí. Jedním z těchto standardů, který se zabývá uvedenými výnosy, je standard č. 019 Náklady a výnosy věnovaný jednotlivě 5. a 6. účetní skupině.

Praktická část je soustředěna zejména na vykazování výnosů u smluv o zhotovení podle metody procenta dokončení, kromě toho je řešena také oblast odložených plateb a licenčních poplatků. V rámci vzorového příkladu smlouvy o zhotovení je poukázáno na odlišnosti v uznání výnosů dle IFRS a ČÚP. Podle postupu IFRS jsou výnosy vykázány na základě procenta dokončení zakázky, zatímco výnosy v souladu s ČÚP jsou zaúčtovány dle vystavených faktur, což má v daném případě za následek předčasné vykazování výnosů a jejich nadhodnocení. Modelový příklad na odloženou platbu je řešen dle IFRS a dle ČÚP

rovněž odlišně. Jestliže se jedná o IFRS, je podle zvolené varianty výpočtu stanoven výnos pro první rok a následně jsou vypočítány úroky pro další roky. Na rozdíl od toho dle ČÚP je celková hodnota zaúčtována už v okamžiku prodeje do provozních výnosů. Oproti již zmíněným příkladům je situace vykazování výnosů u poskytnutých licencí dle obou účetních rámců řešena totožně, celková částka je tedy v okamžiku prodeje vykázána na účet Výnosů příštích období a následně je každý rok zaúčtováno na vrub toho účtu spolu se souvztažným zápisem na výnosový účet.

Ačkoliv v posledních letech dochází ke značné harmonizaci českých účetních předpisů s mezinárodními standardy IFRS, ukázkou může být například změna platná od 1. 1. 2016 týkající se účtování změny stavu vlastní činnosti či aktivace do nákladů, tak i přes to z porovnání obou účetních rámců plyne, že zde trvají zásadní koncepční odlišnosti. Je pravděpodobné, že proces konvergence obou účetních celků bude trvat i nadále, a to nejen v rámci přibližování účetních předpisů k IFRS. Kromě společností, které mají povinnost vykazovat dle IFRS v případě obchodování svých cenných papírů na veřejných trzích, by se okruh rozšíření mohl týkat výkaznictví malých a středních podniků. Lze tedy očekávat, že postupem času tyto harmonizační procesy povedou k úplnému sblížení IFRS a českých účetních předpisů pro aplikaci různých podnikatelských forem.

7 POUŽITÁ LITERATURA

1. APOGEO. *Nový standard IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky* [online]. 2015 [cit. 2015-10-10]. Dostupné z: <http://www.apogeo.cz/aktuality/novy-standard-ifrs-15-vynosy-ze-smluv-se-zakazniky-1473/>
2. BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
3. BRAGG, Steven M. *The Vest Pocket Guide to IFRS*. Hoboken, N.J.: John Wiley, 2010, 402 p. ISBN 978-0-470-61947-6.
4. DAŇAŘI ONLINE [online]. 2015 [cit. 2016-01-28]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provadecci-vyhlasiky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
5. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
6. ERNST & YOUNG. *IFRS 15 - nový standard upravující účtování výnosů* [online]. 2014. [cit. 2015-10-10]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)
7. FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
8. HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 100 s. ISBN 978-80-87197-64-6.
9. HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
10. JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-4710-1.
11. KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1. 1. 2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

12. MACKENZIE, Bruce. *Wiley IFRS 2014: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken, New Jersey: Wiley, 2014, 1067 p. ISBN 978-1-118-87035-8.
13. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Právní rámec: Legislativa v ČR* [online]. [cit. 2015-10-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi/pravni-ramce>
14. MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009, 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
15. PACTER, Paul. *IFRS as global standards: a pocket guide*. London, United Kingdom: IFRS Foundation, 2015. ISBN 978-1-909704-74-9.
16. *PODNIKATEL: Účetní čeká od roku 2016 maraton změn* [online]. 2015 [cit. 2016-01-28]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/ucetni-ceka-od-roku-2016-maraton-zmen/>
17. PORTÁL POHODA. *Novinka v mezinárodních účetních standardech IFRS* [online]. 2014 [cit. 2015-10-10]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/novinka-v-mezinarodnich-ucetnich-standardech-ifrs/>
18. SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2015*. Praha: Grada, 2015. ISBN 978-80-247-5418-5.
19. ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 6., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2015. Vzdělávání účetní profese v ČR. ISBN 978-80-86716-99-2.
20. ÚPLNÉ ZNĚNÍ. *České účetní standardy 2015: podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, příspěvkové organizace, organizační složky státu, státní fondy*. Ostrava: Sagit, 2015. ISBN 978-80-7488-099-5.

8 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Vstupní údaje o kontraktu	35
Tabulka 2 - Výpočet procenta dokončení	36
Tabulka 3 - Výpočet výnosů a zisku či případné ztráty	36
Tabulka 4 - Výsledovka za 1. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]	38
Tabulka 5 - Výkaz zisku a ztráty za 1. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]	38
Tabulka 6 - Rozvaha za 1. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]	38
Tabulka 7 - Rozvaha za 1. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]	38
Tabulka 8 - Výsledovka za 2. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]	39
Tabulka 9 - Výkaz zisku a ztráty za 2. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]	39
Tabulka 10 - Rozvaha za 2. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]	39
Tabulka 11 - Rozvaha za 2. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]	40
Tabulka 12 - Výsledovka za 3. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]	40
Tabulka 13 - Výkaz zisku a ztráty za 3. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]	40
Tabulka 14 - Rozvaha za 3. účetní rok podle IFRS [v tis. Kč]	41
Tabulka 15 - Rozvaha za 3. účetní rok podle ČÚP [v tis. Kč]	41

9 SEZNAM SCHÉMÁT

Schéma 1 - Zaúčtování smlouvy o zhotovení [v tis. Kč]	37
Schéma 2 - Zaúčtování odložené platby	42