

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

**Tržby z prodeje zboží a jejich uznání podle ČSÚ,
IAS, US GAAP; dopad na výsledek hospodaření
podniku**

Vedoucí diplomové práce:
Doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor:
Bc. Hajdůchová Jana

2007

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Tržby z prodeje zboží a jejich uznání podle ČSÚ, IAS, US GAAP; dopad na výsledek hospodaření podniku“ vypracovala samostatně, na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Košeticích 30. dubna 2007

.....

Děkuji doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za metodické vedení a odbornou pomoc při vypracování mé diplomové práce.

OBSAH

1. ÚVOD	6
2. CÍL A METODIKA	7
3. LITERÁRNÍ PŘEHLED	9
4. MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	11
5. ZBOŽÍ	13
5.1. Vymezení zboží	13
5.2. Oceňování zboží	14
5.2.1. Česká úprava.....	14
5.2.2. Mezinárodní úprava.....	15
5.2.3. Převod zboží (moment dodání).....	20
6. NÁKLADY, VÝNOSY, VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	22
6.1. Úprava ČSÚ.....	22
6.2. Úprava US GAAP	23
6.3. Úprava IAS/IFRS	26
6.4. Rozdíl oproti českým účetním standardům	26
7. TRŽBY Z PRODEJE ZBOŽÍ	28
7.1. Tržby.....	28
7.2. Uznání tržeb z prodeje zboží	30
7.2.1. Zásady.....	30
7.2.2. Metody vykazování výnosů a tržeb z prodeje zboží.....	34
7.2.2.1. Tržby vykázané před dodáním	34
7.2.2.2. Vykazování tržeb v okamžiku prodeje	35
7.2.2.3. Vykazování výnosů po dodávce	38
7.2.3. Služby plus zboží.....	40
7.2.4. Rekapitulace metod účtování prodeje zboží používaných v zahraničí a podmínky pro jejich použití.....	41
8. PRAKTICKÁ ČÁST	43
8.1. Situace: Úhrada při dodávce, existuje větší procento přepokládaných vratek	43
8.2. Situace: Úhrada po dodávce – splátkové prodeje.....	48
8.3. Situace: Úhrada po dodávce – splátkové prodeje včetně úroku	55
8.4. Situace: Záruky (rezervy)	69
8.5. Situace: Slevy	71

8.6.	Celkové hodnocení metod vykazování tržeb z prodeje zboží	73
9.	ZÁVĚR	75
10.	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	78
11.	SUMMARY AND KEYWORDS	80
12.	PŘÍLOHY	

1. ÚVOD

Smyslem všech účetních systémů je poskytování informací. Ty jsou však v každé zemi vykazovány jiným či obdobným způsobem. Z tohoto důvodu v posledních letech značně sílí požadavek na harmonizaci účetnictví. Ta probíhá na různých úrovních, počínaje harmonizací v rámci určitého společenství zemí, až po harmonizaci v celosvětovém měřítku.

Na základě potřeby harmonizovaných údajů, probíhá sjednocování účetních pravidel a účetních výkazů v různých zemích tak, aby informace poskytované účetnictvím byly obecně srozumitelné. Z hlediska obchodní společnosti se dá hovořit o potřebě harmonizace údajů v otázkách oceňování, nákladů, tržeb a zejména jejich uznávání. V rámci harmonizace se setkáváme se dvěma základními soubory zásad, jedná se o mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS a americké všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP.

Mezinárodní účetní standardy upravují detailní principy a metodiku účtování v jednotlivých oblastech účetnictví s dopadem na účetní závěrku. Jejich účelem je sjednotit účtování v těch oblastech účetnictví, které mají největší vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů a následně pak sloužit potřebám ekonomického rozhodování uživatelů těchto výkazů a potřebám finanční analýzy.

US GAAP je sada zásad, podle kterých se sestavují finanční výkazy předkládané individuálním investorům v USA. Tyto zásady jsou zcela odlišné od účetnictví, které se používá při sestavování daňového přiznání nebo vnitropodnikových výkazů. US GAAP nejsou dány zákonem, tj. netvoří je zákonodárci, a nejsou povinné. Firmy je ale používají, protože to vyžaduje jejich obchodní okolí.

České národní standardy slouží především státu, stát je také tvoří a firmy je používají proto, že jsou povinné ze zákona. Česká účetní legislativa je také úzce provázána s daňovou legislativou, v mnohých ustanoveních se zákon o účetnictví odvolává právě na daňové zákony, zejména na zákon o daních z příjmů.

Činnost zahraničních obchodních subjektů, stejně jako potřeba znalosti našich obchodních odborníků, vyžaduje sledovat výsledky obchodních transakcí po různých liniích, zejména v blízké budoucnosti. Jak je patrné, škála předpisů, podmínek, požadavků a předpokladů je velmi široká a orientovat se v ní představuje poměrně náročnou činnost. To pak platí i v otázce tržeb z prodeje zboží, jejichž problematika v uvedeném kontextu je i předmětem této diplomové práce.

2. CÍL A METODIKA

Cílem diplomové práce je specifikovat případy, které se týkají tržeb z prodeje zboží podle mezinárodních standardů a dále určit rozdílnosti v aplikacích jednotlivých podob těchto aktivit spolu se srovnáním s postupy podle českých předpisů.

Na začátku bude nutné shromáždit literaturu týkající se tohoto tématu. V současné době je publikováno velké množství literatury týkající se mezinárodních standardů, přesto jsou mezinárodní standardy pro náš účetní systém novinkou, které je v mnoha případech těžké porozumět. Mimo poznatků z odborné literatury budou využita odborná periodika a v neposlední řadě celosvětová síť internet, kde je možné sledovat různé diskuse. Bude nutné vyhledat vše, co se týká vykazování tržeb z prodeje zboží.

Zadáním diplomové práce je vytvoření přehledné analýzy metod uznání tržeb z prodeje zboží podle mezinárodních standardů IAS, českých standardů účetnictví a standardů US GAAP. Druhým krokem při zpracování diplomové práce bude ukázka konkrétního případu tržeb z prodeje zboží, jeho aplikace na různé situace, se kterými se lze při prodeji zboží setkat a následné vyhodnocení dopadu transakce do výsledku hospodaření podniku.

Použitá metodika

První část práce je věnována procesu mezinárodní harmonizace účetnictví z obecného hlediska, jelikož tento proces je neustále diskutovaný a podstatný.

Další část práce je již věnována zásobám, resp. zboží. V této kapitole je zobrazeno, jak na zboží pohlíží česká účetní legislativa ve srovnání s přístupem mezinárodních standardů IAS/IFRS a přístupem US GAAP, včetně jeho oceňování.

Jelikož se práce týká tržeb z prodeje zboží a dopadu aplikací do výsledku hospodaření podniku, jsou v další části zohledněny náklady, výnosy a tržby. V následující části jsou analyzovány postupy a podmínky pro uznání tržeb z prodeje zboží. Případy týkající se jednotlivých oblastí jsou shromážděny tak, aby spolu souvisela úprava jak podle IAS tak podle US GAAP, a aby tyto jednotlivé případy na sebe logicky navazovaly. Na závěr některých kapitol, a to těch, u kterých to bylo vhodné, jsou uvedeny zásadní rozdíly oproti českým účetním postupům.

Poslední část práce je zaměřena na konkrétní případ tržeb z prodeje zboží, kdy jsou nastíněny situace analyzované v předchozí kapitole a jejich řešení z účetního hlediska,

včetně uvedení dopadu konkrétní situace do rozvahy a výsledovky. Tato část je doplněna přehlednou tabulkou, ve které jsou shrnuty výsledky hospodaření dosažené v jednotlivých situacích podle mezinárodní a české úpravy.

Závěr práce shrnuje největší odlišnosti české a mezinárodní úpravy, se kterými se obchodní společnost může setkat, zejména tedy v postupech a podmínkách vykazování tržeb z prodeje zboží.

3. LITERÁRNÍ PŘEHLED

Veškeré podklady pro diplomovou práci byly čerpány zejména z odborné literatury. V případech, kdy nebyly informace zcela jasné, bylo nutné dohledat je v odborných periodikách či prostřednictvím internetu.

KRUPOVÁ (2002) se ve své knize IAS v příkladech zabývá srovnáním vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou. Tato publikace byla vydána ve třech pokračováních a to z důvodu rozsáhlosti problematiky. Pro tuto práci byl použit pouze díl první, kde autorka seznamuje s účetními postupy, které se týkají zásob i tržeb z jejich prodeje.

MLÁDEK (2002) a MLÁDEK (2005) seznamuje s pravidly amerických všeobecně uznávaných zásad. Tuto problematiku popisuje velmi podrobně, výklad je často doplněn názornými příklady. Veškerou terminologii uvádí jak v českém jazyce, tak také v jazyce anglickém. Publikace také často upozorňují na podstatné odlišnosti oproti české úpravě.

DVOŘÁKOVÁ (2006) se komplexně zabývá účetními standardy IAS/IFRS, které vhodně doplňuje srovnáním s přístupy podle US GAAP. V situacích, kdy je to nanejvýš vhodné, uvádí názorné příklady.

HÝBLOVÁ, SEDLÁČEK a VALOUCH (2004) se ve své publikaci zabývají novodobým vývojem českého účetnictví, jeho vztahem k mezinárodní harmonizaci účetnictví, dále systémem přejímání mezinárodních účetních standardů do systému účtování, především vykazování. Na závěr uvádějí rozdíly v účetních oblastech mezi českými účetními předpisy a IAS.

Publikace od ADAMKOVÉ (2003) se zabývá nejen rozdíly mezi účetními systémy, ale také účetními zobrazeními některých jevů podle mezinárodních doporučení. Její výklad vychází zejména ze standardů IAS, které doplňuje pojetím US GAAP.

KOVANICOVÁ (2004) se ve své publikaci věnuje zejména harmonizaci a konvergenci účetních systémů a dále nabízí přehledné uspořádání a vysvětlení účetních výkazů podle jednotlivých úprav.

Další informace byly čerpány z odborných časopisů, zejména pak z ÚČETNICTVÍ a z ÚČETNICTVÍ V PRAXI, které se problematikou také zabývají.

Pro zachování aktuálnosti byl využit také internet, a to především pro odkazy týkající se US GAAP. V současné době lze na Internetu nalézt různé diskuse týkající se problematiky harmonizace a řešení konkrétních případů, kdy jsou otázky kladeny především účetními různých společností, kteří mají pochybnosti o správnosti svých postupů; odpovídají odborníci, často autoři výše zmíněných publikací.

Pro práci byla také nezbytná platná legislativa, zejména Zákon o účetnictví, Vyhláška č. 500 provádějící zákon o účetnictví a České účetní standardy.

4. MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

GAAP neboli všeobecně uznávané účetní zásady není název účetních systémů jako takových. Jedná se o všeobecný název, který popisuje účetní systémy zemí jako Spojené státy americké, Kanada nebo Velká Británie. Tyto země nemají žádné zákony o účetnictví, účetní pravidla jsou tvořena nezávislými nevládními organizacemi a jsou povinná pouze pro firmy kotované na kapitálovém trhu. Naproti tomu země jako Německo, Francie či Česká republika zákon o účetnictví mají.

Z toho vyplývá, že všechny světové účetní systémy se mohou rozdělit do dvou všeobecných skupin – na zákonem upravené národní systémy a GAAP (KOVANICOVÁ, 2002). Mezi hlavní systémy GAAP patří americký US GAAP a mezinárodní IFRS (jejichž základem jsou IAS). I přes to, že mezi různými GAAPy nejsou žádné zásadní rozdíly, jaké jsou mezi GAAPy a národními systémy, existuje v nich řada různých postupů a požadavků, které ve svém konečném důsledku vedou k tomu, že finanční zprávy sestavené podle US GAAP nejsou srovnatelné s těmi, které jsou sestavené podle IFRS.

Z tohoto důvodu probíhá snaha o sjednocení pravidel a postupů známá jako **projekt konvergence** (convergence project). Projekt konvergence spočívá v tom, že dva hlavní tvůrci GAAP – americký FASB (Financial Accounting Standards Board) a mezinárodní IASB (International Accounting Standards Board) – aktivně spolupracují na změnách v US GAAP a IFRS, které povedou k tomu, že v budoucnu bude jen jeden světový GAAP s tím, že US GAAP a IFRS budou jeho dvě různé cesty. Takovýto světový GAAP (resp. IFRS) nenahradí individuální národní předpisy. Důvodem je, že IFRS je tvořen na světové úrovni, kde se musí odpovídat na všeobecné účetní otázky, které mají všechny světové firmy společné. Individuální národní systémy však budou i nadále tvořeny na státní úrovni.

Hlavní rozdíl mezi IFRS a US GAAP je v rozsáhlosti a složitosti pokynů. IFRS se skládají z relativně jednoduchých a všeobecných pokynů, u kterých záleží především na úsudku těch, kteří je aplikují. Naopak systém US GAAP je velice rozsáhlý a složitý a některá jeho nařízení mohou být dokonce v konfliktu se zákony individuálních zemí.

Jedním ze zásadních problémů v oblasti účetnictví je tedy nejednotnost přístupu k řešení některých otevřených otázek v jednotlivých národních úpravách. Tato nejednotnost vedla ke snahám o harmonizaci účetnictví. Výsledkem těchto snah by mělo

být, aby informace, které jsou obsahem účetních výkazů, byly srovnatelné. Snahy o harmonizaci účetnictví se objevují ve třech liniích – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), účetní směrnice Evropské unie a národní účetní standardy USA – US GAAP.

Evropská unie vydává tzv. direktivy Evropské unie, přičemž na oblast účetnictví se vztahují direktivy tři – čtvrtá, sedmá a osmá. Čtvrtá direktiva byla přijata 25. července 1978 a týká se požadavků na roční účetní výkazy společností. Její součástí jsou také dva vzory rozvahy (A a B) a čtyři vzory výkazu zisku a ztráty (A, B, C, D). Sedmá direktiva byla přijata 13. června 1983 a týká se požadavků na konsolidované účetní výkazy. Osmá direktiva byla přijata 10. dubna 1984 a týká se požadavků na osoby, které mohou provádět audit účetních dokumentů (auditory). Vzhledem k dalšímu vývoji účetnictví od doby přijetí direktiv je nutné vzít v úvahu zastaralost některých ustanovení direktiv v současné době.

US GAAP vznikaly postupně jako přímý důsledek světové hospodářské krize ve třicátých letech 20. století. Kongres, jako zákonodárný orgán USA, delegoval pravomoc týkající se účetnictví na zvláštní komisi SEC (Securities and Exchange Commission), která odpovědnost za národní úpravu účetnictví dále delegovala na soukromé instituce – AICPA, APB a nakonec, v roce 1973, na FASB, Radu pro standardy finančního účetnictví. Tato rada má zvláštní postavení, protože nemá zákonodárnou moc, ale byla na ni převedena odpovědnost za otázky účetnictví v USA. Touto radou byly zpracovány tzv. Všeobecně uznávané účetní principy US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Tyto principy mají dvě úrovně – *základní*, která obsahuje základní prvky účetního systému a teoretické zásady, na nichž má být účetní systém vystavěn, a *detailní*, týkající se jednotlivých oblastí účetnictví.

Problematikou **celosvětové harmonizace** účetnictví se zabývá Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB. Jejím úkolem je formulovat a vyhlášovat účetní standardy, tzv. IFRS (International Financial Reporting Standards), které by měly být dodržovány při předkládání výkazů finančního účetnictví, propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování, a dále pracovat pro zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů, vztahujících se k předkládání výkazů finančního účetnictví. Všechny společnosti v Evropské unii kotované na burzách mají od roku 2005 povinnost sestavovat své konsolidované účetní závěrky právě v souladu s IFRS.

Rozdílnosti a problémy lze spatřovat mimo jiné i v oblasti zboží, zejména pak při vykazování tržeb z jeho prodeje.

5. ZBOŽÍ

5.1. Vymezení zboží

Zboží jako součást zásob je řešeno v České republice Českým účetním standardem pro podnikatele č. 015 – Zásoby. Tento standard chápe zboží jako movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. O zboží je účtováno na účtech účtové třídy 1- Zásoby, respektive skupiny 13 – Zboží.

V mezinárodní úpravě je třeba nejprve správně vymezit pojmy. V angličtině je slovo **product** obvykle chápáno jako výrobek, neboli hmotný předmět, který firma sama vyrobila, aby ho prodala. Zboží, tj. výrobek, který vyrobil někdo jiný, byl hotový a firma ho koupila k dalšímu prodeji, se chápe jako **merchandise**. Služba se překládá jako **service**. Slovo **good** však může být jak výrobek, tak zboží či služba. Tento výraz se používá především v ekonomice, ale v účetnictví se také vyskytuje. Například anglický výraz *cost of goods sold by* se přeložil jako ekonomické oběti spojené s prodejem výrobku, zboží nebo služby, neboli náklady na prodané výrobky, zboží či službu (MLÁDEK, 2002).

Zásobami se zabývá mezinárodní účetní standard IAS 2 – Zásoby, který byl přijat v roce 1993 a v platnost vstoupil v roce 1995. Nahradil původní standard 2 – Oceňování a zveřejňování zásob v kontextu systému historických cen. IAS 2 se týká zejména otázek oceňování zásob v rozvaze.

Zásoby (inventories), jak je definuje IAS 2, jsou aktiva:

- a. držaná za účelem prodeje v průběhu běžných obchodních aktivit,
- b. v průběhu výroby za účelem takového prodeje,
- c. ve formě materiálu nebo dodávek, které mají být spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Pravidla US GAAP pro zásoby jsou poměrně zastaralá (hlavní vyhláška pro tuto oblast ARB 43 pochází z roku 1953). Protože se v této době psala pravidla, která byla stručná, všeobecná, a která jednotlivým účetním dávala značnou svobodu při jejich aplikaci, US GAAP pro zásoby je rovněž stručný, všeobecný a teoreticky dává účetním značnou svobodu při jeho aplikaci. Důvod, proč se dnes účetnictví pro zásoby stále řídí původní vyhláškou, je, že existuje všeobecný souhlas s tím, jak by se mělo postupovat,

a tak dnešní tvůrci US GAAP nepovažovali za nutné pravidla upřesnit nebo změnit. Pokud firma splní následující pravidla, může dále postupovat tak, jak sama uzná za vhodné.

Co se rozvahy týče, US GAAP považuje pro řádné účtování zásob za nezbytnou klasifikaci, ze které je jasné, že se shoduje s úpravou IAS 2:

- a. materiál,
- b. rozpracovaná výroba,
- c. výrobky nebo zboží (finished goods).

US GAAP na rozdíl od českého účetnictví nevidí žádný rozdíl mezi zbožím (merchandise) a výrobky (products). Oba považuje za „**finished goods**“, nebo jednoduše za „goods“. Pokud si však firma přeje tyto položky vést zvlášť, US GAAP jí v tom nebrání. Další odlišnost vyplývá z předchozího vysvětlení interpretace „finished goods“. Z pohledu US GAAP existují pouze dva druhy podnikání: **výroba** a **poskytování služeb**. Maloobchod tak neprodává zboží, ale poskytuje službu zprostředkováním prodeje výrobků někomu jinému. Pokud si však maloobchod přeje tyto výrobky vykazovat pod názvem zboží, US GAAP jí v tom opět nebrání.

Další rozdílnost má závažnější charakter. Z úpravy vyhlášky EITF (Emerging Issues Task Force) 86-46 vyplývá, že česká firma nesmí pro účel sestavování závěrky podle US GAAP používat postup, který jí předepisuje české účetnictví. Důvodem je to, že české finanční účetnictví a české daňové účetnictví jsou propojené. Podle této vyhlášky, která zakazuje používat daňové účetnictví, je české finanční účetnictví v podstatě stejné jako české daňové účetnictví. A jak jsem již zmínila, vyhláška zakazuje používat účetnictví daňové.

5.2. Oceňování zboží

5.2.1. Česká úprava

Základem pro oceňování zásob podle českých účetních předpisů je Zákon o účetnictví, ze kterého vyplývá, že zboží pořízené úplatně se oceňuje pořizovací cenou, tj. za kolik bylo pořízeno plus náklady s pořízením související, a zboží nabyté bezúplatně

(dary zboží a také nálezy), se oceňuje reprodukční pořizovací cenou, tj. za kolik by bylo pořízeno v době, kdy se o něm účtuje.

Do pořizovací ceny zboží patří např. přeprava, provize, clo a pojistné, naopak do ní nepatří úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jeho pořízení. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořizováním zboží nákupem a s jeho zpracováním se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné a náklady na zpracování.

Úbytky zboží lze oceňovat:

- skutečnou pořizovací cenou (zde nastává problém při výdeji zboží, které bylo pořízeno za rozdílné ceny),
- průměrnou cenou (celý sklad se oceňuje cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem),
- metodou FIFO (co první přijde do skladu, jako první ze skladu odejde).

Pořizovací cenu zboží lze rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zboží se tyto odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou.

Při srovnání v dostatečně dlouhých časových obdobích se rozdílná ocenění výsledkově srovnají, ovšem v krátkodobém či střednědobém horizontu se mohou nákladově významně odlišovat.

České účetní předpisy umožňují dvojí metodiku účtování o zásobách – „metoda A“ a „metoda B“. Při užití metody A se o pohybu na skladu během účetního období účtuje v rámci syntetických účtů s tím, že do nákladů se hodnota zboží promítne až v okamžiku jeho skutečné spotřeby, tj. při prodeji. V případě metody B se během účetního období vede pouze skladová evidence na analytických účtech s tím, že do nákladů se zahrnuje zboží již při pořízení a teprve konečné stavy náklady sníží o nespotřebované zboží.

5.2.2. Mezinárodní úprava

V okamžiku pořízení se zboží oceňuje ve výši pořizovacích nákladů – costs (pořizovací cenou). Náklady na pořízení zboží zahrnují náklady na nákup zboží a náklady na jejich další přeměnu.

Mezinárodní účetní standard Zásoby vymezuje běžné součásti nákladů na nákup zboží. Patří do nich cena pořízení zboží, dovozní cla, nerefundovatelné daně, přepravní

náklady, náklady na manipulaci a další náklady, které jsou přímo přiřaditelné k pořízení zboží. Obchodní slevy a rabaty se od ocenění zboží odečítají. Problémy mohou při ocenění pořizovaných zásob nastat s takovými náklady, jejichž vynaložení je spojeno s několika druhy pořizovaných aktiv zároveň. V těchto případech je třeba stanovit objektivně odůvodněný poměr, ve kterém mohou být tyto výdaje rozděleny mezi jednotlivá pořizovaná aktiva. Příkladem takových výdajů je zejména dopravné, ale také pojistné apod. Pro konkrétní zaúčtování slev a rabatů existují v zahraniční literatuře dvě metody:

- metoda hrubé částky – částka slevy se odečítá od hodnoty zboží v rozvaze a po prodeji zboží částka slevy snižuje ve výsledovce náklady na prodané zboží,
- metoda čisté částky – nevyužitá obchodní sleva se v rozvaze přičítá k hodnotě zboží a po prodeji zboží se vykáže jako ztráta (loss) ve výsledovce.

Ostatní náklady by se měly zahrnovat do ceny zboží pouze v případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zboží na jeho současné místo a do současného stavu. Příkladem takových nákladů je nevýrobní režie a náklady na návrh designu produktu, určeného pro konkrétního zákazníka.

Součástí ocenění zboží naopak nejsou náklady, které představuje abnormální množství odpadu (manko nad normu), neúčelně vynaložené práce a ostatní výrobní náklady, skladovací náklady, pokud nejsou nezbytné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm, administrativní režie, která nepřispívá k uvedení zboží na jejich současné místo a do současného stavu, a také odbytové náklady.

Pro management podniku je takováto podrobná evidence dobrým podkladem pro rozhodování, pro řízení nákladů.

Otázku zahrnování **úroků** do ceny zboží řeší standard 23 – Výpůjční náklady. Podle tohoto standardu jsou úroky součástí ceny zboží pouze za situace, kdy trvá podstatně dlouhou dobu, než je toto zboží schopno prodeje (KRUPOVÁ, 2002). K častým chybám v souvislosti s oceňováním zboží dochází zejména nedodržováním požadavků standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva. Tento standard jasně vymezuje, které nehmotné položky jsou aktivem, a které naopak nikoliv. Například částky vynaložené na výzkum nejsou aktivem, a proto nemohou být ani součástí ocenění zboží. Stejně je tomu například u nákladů na reklamu a propagaci, částek vynaložených na zaškolení zaměstnanců, na reorganizaci podniku a podobně.

V mezinárodní úpravě je podle zásady historických cen nepřijatelné vykazovat jakýkoliv majetek ve vyšší, než jeho reálné hodnotě. Vyhláška ARB (Accounting Research Bulletins) 43 proto vyžaduje od firem, aby zásoby odepsaly, pokud poklesne jejich hodnota. Účetní metoda, která se používá na tuto úpravu, je známá pod názvem „**lower of cost or market**“ (LCM). Tato metoda sice není příliš složitá, ale přesto kolem její aplikace existují určité nejasnosti.

Jeden zdroj těchto nejasností je samotný název. Ten by se doslova přeložil jako „**nižší z historické ceny nebo tržní hodnoty**“. V realitě by se však měl překládat jako „**nižší z historické ceny nebo reprodukční hodnoty**“. Důvodem je to, že ARB 43 slovo *market* vysvětluje jako reprodukční cenu, neboli cenu, za kterou by se zásoby mohly opět pořídit a to tak, že se koupí.

Další zdroj nejasností jsou Mezinárodní účetní standardy. IAS 2 také firmám nařizuje, aby používaly metodu LCM. Tuto metodu však chápe jako „**nižší z historické ceny nebo čisté realizovatelné hodnoty**“ (lower of cost or net realisable value). Čistá realizovatelná hodnota, kterou US GAAP a IAS chápou stejně, se ve vyhlášce ARB 43 také objevuje, ale jinak než ve standardu Zásoby. Důvodem, proč je to důležité, je, že některé významné americké firmy (například IBM a GE) používají metodu, která se podobá metodě LCM podle IAS tím, že *market* definují jakou čistou realizovatelnou hodnotu. Takže i když US GAAP a IAS chápou LCM rozdílně, může zde vzniknout domněnka, že postupují stejně. Protože postup společností, jako je například IBM, je poměrně běžný v praxi, i česká firma by mohla takto postupovat, ovšem až po domluvě s auditorem. Na tento postup však musí řádně upozornit, a to tak, že do přílohy zahrne větu, jako například: „Všechny zásoby jsou vyjádřené v nižší z pořizovací nebo realizovatelné hodnoty.“

Čistá realizovatelná hodnota (net realisable value) znamená odhadovanou prodejní cenu v běžném obchodování, sníženou o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady, nezbytné k uskutečnění prodeje.

V mnohých úpravách (například USA, Belgie, Kanada, Německo, Itálie, Nizozemí, Španělsko) se při aplikaci metody LCM nepoužívá čistá realizovatelná hodnota, ale **reprodukční cena** (replacement cost). Reprodukční hodnota znamená ekonomickou oběť nutnou k tomu, aby ke dni závěrky firma byla schopná zboží znovu koupit. Při výpočtu se pak bere v úvahu také očekávaná nebo normální zisková marže z prodeje zboží. V tomto případě dochází k odlišným výsledkům než při použití čisté realizovatelné hodnoty.

US GAAP navíc ještě říká, že reprodukční hodnota nesmí být vyšší než tzv. ceiling (strop neboli maximální hodnota) a nižší než tzv. floor (podlaha neboli minimální). Strop je pak definován stejně, jako IFRS definuje net realisable value a podlahu definuje jako net realisable value mínus hrubý zisk (gross profit) neboli částku, kterou si firma na prodeji srovnatelného zboží obvykle vydělá (DVOŘÁKOVÁ, 2006).

Pokud by účetní chtěl aplikovat metodu reálné hodnoty zásob tak, jak vyžaduje vyhláška ARB 43, tak je rozumné, aby svou práci rozdělil na dva kroky.

Během prvního kroku zjistí reprodukční hodnotu zboží, které má na skladě a porovná ji s historickou cenou, neboli pořizovací hodnotou, aby zjistil, která je nižší.

V průběhu druhého kroku odhadne čistou realizovatelnou hodnotu zásob a pokud hodnota zjištěná v prvním kroku je víc než čistá realizovatelná hodnota, zásoby odepíše až k čisté realizovatelné hodnotě. Pokud však hodnota z prvního kroku je méně než čistá realizovatelná hodnota mínus hrubý zisk, zásoby odepíše k čisté realizovatelné hodnotě mínus hrubý zisk.

Je však důležité upozornit na to, že podle US GAAP i podle IFRS firma nemůže tento odpis považovat za provozní náklad, ale za ztrátu (loss). Tento požadavek však od firmy pouze vyžaduje, aby odpis zařadila mezi neprovozní položky. Pokud by tento odpis byl podstatný, tak má firma také povinnost ho vykázat jako samostatnou řádkovou položku, ale může si zvolit název jako například „inventory write-off“.

Podle IAS je zboží při prodeji oceněno následujícími způsoby. Pro položky, které nejsou zaměnitelné, mají individuální charakter, se používá **metoda individuálního ocenění**. Kde nelze použít metodu individuálního ocenění, použijí se tzv. nákladové vzorce – tedy oceňovací techniky FIFO a vážený aritmetický průměr. Metoda **FIFO** (first in first out) používá při spotřebě zboží vždy cenu nejstarší dodávky. **Vážený aritmetický průměr** se přepočítává buď periodicky nebo po přijetí nové dodávky. Společnost musí použít stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby, které mají podobnou podstatu a použití. V případě, že zásoby mají povahu a použití různé, lze použít různých oceňovacích technik.

Původní znění standardu 2 obsahovalo také alternativní řešení, tj. možnost ocenění metodou LIFO. Tato alternativa však byla s platností od roku 2005 zrušena. Podle US GAAP se LIFO používat smí.

Podle IAS/IFRS a US GAAP je základní metodou pro oceňování zboží pořizovací cena. IAS/IFRS však firmám umožňuje používat dvě alternativní metody: metodu standardních cen (standard cost method) a maloobchodní metodu (retail method).

US GAAP také vysloveně umožňuje maloobchodní metodu, ale o metodě standardních cen se nezmiňuje. Podmínkou pro použití takovéto „jiné“ metody však je, že vzniklý rozdíl mezi zvolenou a základní metodou bude nevýznamný.

Metoda maloobchodního prodeje se používá zejména u společností, které obchodují „ve velkém“. Je založena na ocenění zboží prodejní cenou s odděleným zachycením marže – tedy rozdílu mezi prodejní cenou a nákupní cenou zboží. Tato metoda umožňuje kontrolu korunou. Při prodeji je přímo úměrně vyskladněnému zboží rozpouštěna do nákladů dříve zúčtovaná marže. Pokud potřebuje společnost zjistit pořizovací cenu skladovaného zboží, postupuje tak, že nejprve určí poměr pořizovacích cen k maloobchodním cenám a tím pak vynásobí konečný stav zboží v maloobchodních cenách.

Metoda předem stanovené ceny (= metoda standardních nákladů) spočívá v tom, že pořizovací cena zboží je v účetnictví rozdělena na předem stanovenou cenu (stanovenou na základě vnitropodnikového ceníku) a na oceňovací rozdíl (tedy rozdíl mezi skutečnou a předem stanovenou cenou). Oceňovací rozdíl se při spotřebě zásoby rozpouští obvykle přímo úměrně spotřebovanému objemu zboží. Výsledné ocenění spotřeby je tedy stejné jako ocenění spotřeby váženým aritmetickým průměrem, který je aktualizován pro každém nákupu. V praxi je často využíváno dvou účtů odchylek – jeden pro zachycení odchylky mezi pořizovací cenou a předem stanovenou cenou pořízení zboží (tedy cenou, kterou je nutno uhradit za zboží samotné) a druhý pro zachycení vedlejších pořizovacích nákladů

V mezinárodní praxi existují dva základní způsoby zachycení koloběhu zboží v účetnictví – průběžná evidence a periodická evidence.

Při **průběžné evidenci** se zachycují změny stavu zboží, tj. přírůstky a úbytky, v okamžiku, kdy nastaly. Tím jsou záznamy o stavu zboží na skladě aktuální. Výhodou je poskytování přesných informací pro operativní řízení. Nevýhodou tohoto způsobu evidence je pracnost a s tím spojená vyšší nákladnost. Tento způsob evidence je v České republice označován jako způsob A.

Při **periodické evidenci** se nezjišťují denní záznamy pohybu zboží. Konečný stav zboží na skladě se zjistí až na konci účetního období fyzickou inventurou. Periodický způsob evidence je méně pracný, což přináší úspory. Nevýhodami tohoto způsobu evidence je jeho nižší průkaznost a schopnost poskytovat operativní informace. Tento způsob je v České republice modifikován a používá se pro něj označení B.

Při rozhodování o způsobu evidence, je třeba posoudit, zda nižší časová náročnost a z ní plynoucí úspory z periodické evidence, budou více či méně přínosné oproti průhlednosti informací pro řízení z průběžné evidence.

5.2.3. Převod zboží (moment dodání)

Poslední otázka, na kterou musí účetnictví odpovědět, je, kdy přestane zboží být majetkem dodavatele a začne být majetkem (nebo případně nákladem) odběratele. Protože toto téma je důležité a protože ovlivňuje mnohem víc než pouze účet zboží, je nutné zavést nějaká všeobecně aplikovatelná pravidla, která mohou řešit všechny situace – například (DVOŘÁKOVÁ, 2006):

- kdy dodavatel dopravu zaručí sám, nebo kdy má použít dopravce,
- kdy dopravce ručí pouze za část cesty,
- kdy má zákazník možnost zboží nepřijmout,
- kdy je součástí dodání instalace nebo kontrola jakosti,
- apod.

Jedno možné kritérium, které by se mohlo používat, by byl „převod právního nároku“ (transfer of title). Toto řešení by však nebylo optimální v případě, kdy se jedná o leasing nebo prodej na splátky (a kde právní nárok přechází až po zaplacení poslední splátky), atd. Proto se místo něj používá kritérium „rizika a výhody vlastnictví“ (risks and rewards of ownership), nebo případně kritérium „kontroly“ (control).

Kritérium „rizika a výhody vlastnictví“ se obvykle odvíjí od samotného předmětu. Pokud firma A dodá zboží firmě B a dopravu zaručuje sama, výhody vlastnictví sice přechází v momentu, kdy dodaný předmět opustí její sklad (protože ztrácí „výhodu“ předmět prodat někomu jinému), ale rizika vlastnictví přechází až v momentu, kdy zákazník předmět přebere (protože kdyby dopravní automobil například přepadli lupiči, dodavatel by zaznamenal ztrátu).

Všeobecně rizika a výhody přechází v momentu, kdy zákazník dodávku přijme a kdy dodavatel splní všechny vedlejší povinnosti (jako například instalaci a zařízení).

Při aplikaci kritéria „kontroly“ se vychází z pohledávky s tím, že kontrola přechází v momentu, kdy zákazníkovi vznikla povinnost za dodaný předmět zaplatit a dodavateli nárok na peníze, nebo rovněž v okamžiku kdy zákazník převezme dodaný předmět.

Ani v jednom případě samotný okamžik vystavení faktury není rozhodující, a proto US GAAP neřeší problematiku nevystavených faktur. O této problematice se zmiňuje pouze IFRS, a to z důvodu, že podle právních řádů některých zemí samotný moment fakturace má dopad na daňovou povinnost (primárně DPH). Fakturace však technicky neovlivní vznik pohledávky jako takové, pouze daňovou povinnost s ní spojenou.

V českých podmínkách, pokud společnost prodá zboží na fakturu a spolu s ní vystaví výdejku na zboží, v ten moment tedy dochází ke skutečnosti, že zboží přestává být majetkem společnosti. Tuto otázku, dle mého názoru, lépe řeší právě mezinárodní úprava, která bere v úvahu nejen samotné vyskladnění zboží, ale také otázku výše zmíněného vlastnictví. V České republice tedy vystavením výdejky končí vlastnictví prodávajícímu, v mezinárodní praxi je důležitý převod vlastnictví, nikoli pouze vystavení výdejky. To tedy znamená, že společnost reportující podle mezinárodních standardů má větší povinnost evidence a uschování dokladů, smluv – toto pochopitelně má i společnost podle českého zákona o účetnictví, ovšem v mezinárodní praxi je tato evidence podrobnější, pracnější, ale také efektivnější.

6. NÁKLADY, VÝNOSY, VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

6.1. Úprava ČSÚ

Náklady a výnosy se zachycují na výsledkových účtech. Náklady se chovají jako účty aktivní, tzn. že mají přírůstky na straně Má dáti a úbytky na straně Dal. Výnosy se chovají jako účty pasivní, tzn. že mají přírůstky na straně Dal a úbytky na straně Má dáti. Náklady i výnosy jsou důležitým ukazatelem hospodaření podniku, ovlivňují **výsledek hospodaření**.

Důležitý je rozdíl mezi náklady a výdaji a dále mezi výnosy a příjmy. Náklad je vymezen jako spotřeba aktiv nebo zvýšení pasiv za účelem dosažení jejich zhodnocení v podobě výnosů. **Výdajem** se však rozumí jakékoli vynaložení peněz, které ani nemusí časově souviset s nákladem. Tento rozpor v podobě časového posunu je důsledkem obecně platné účetní zásady označované jako vymezení okamžiku realizace. Příkladem výdaje může být nákup zboží za hotové do skladu podniku, který se stane nákladem až tehdy, bude-li zboží vydáno ze skladu (prodáno zákazníkovi). Výdaj nastává v tomto případě dříve než vznikl náklad. V opačném případě podnik nakoupí na fakturu zboží, které obratem prodá, zaúčtuje náklad (náklady vynaložené na prodané zboží), aniž by sám za zboží zaplatil. Výdaj nastane v tomto případě až později, tj. až po uhrazení faktury dodavateli.

Výnosy představují zhodnocení aktiv podniku, které nastává po dobu jejich životnosti. Zásada vymezení okamžiku realizace způsobuje oddělení výnosů od peněžního toku. Jestliže podnikatel prodal své výrobky na fakturu, potom vyúčtuje výnos (tržbu z prodeje) a **příjem** peněz z prodeje se uskuteční až po zaplacení faktury odběratelem.

Pokud mám toto shrnout, tak náklady a výnosy vznikají v okamžiku, kdy účetní jednotce vzniká povinnost zaúčtovat změnu stavu majetku. Příjem a výdej naopak představuje skutečnou změnu stavu majetku, to znamená příjem či výdej peněžních prostředků ve formě hotovostní či bezhotovostní. Příjmy a výdaje určují peněžní toky, tj. cash flow.

Mezi všeobecné **zásady** pro účtování nákladů a výnosů patří, že účetní případy se účtují na jednotlivé účty narůstajícím způsobem od počátku do konce účetního období, kterým je kalendářní nebo hospodářský rok, nebo od vzniku účetní jednotky, došlo-li k jejímu založení v průběhu roku. Další zásadou je, že náklady a výnosy se zásadně účtují

do období, s nímž časově a věcně souvisejí. Časová a věcná souvislost nákladů a výnosů se v účetnictví zajišťuje prostřednictvím účtů časového rozlišení, dohadných účtů a rezerv, popř. opravných položek k aktivům. Dále je zakázáno náklady a výnosy vzájemně kompenzovat.

6.2.Úprava US GAAP

SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) 6 o nákladech říká, že jsou poklesem nebo spotřebováním majetku nebo nabytím závazků, případně kombinace obou, kvůli dodání zboží, výrobků, nebo poskytnutí služeb či jiných činností, které jsou součástí hlavních nebo podstatných pokračujících ekonomických aktivit firmy. Z tohoto vyplývá, že náklady jsou obětí, ke kterým firma přistoupila proto, aby umožnila výdělečný čin. US GAAP tedy o nákladech mluví jako o ekonomických obětech (MLÁDEK, 2002).

Zásada uznání do nákladů

Tradičně se této zásadě říká „matching“, protože hovoří o tom, jak se mají náklady přiřazovat k tržbám. Firmám v podstatě říká, kdy se mohou ekonomické oběti (costs) považovat za náklad.

Podle vyhlášky SFAC 5 se ekonomická oběť může vykázat jako náklad ve stejném okamžiku jako tržba, která ho umožnila. Pokud lze prokázat spojitost mezi konkrétní tržbou a konkrétním nákladem, tak firma má povinnost to udělat.

Co se měření zisků a ztrát týče, tak platí stejná všeobecná pravidla, jako u tržeb a nákladů. Všeobecně je důležité, aby skutečně vznikly. Realizované zisky a ztráty se zaúčtují v okamžiku realizace a není nutné je časově rozlišovat.

Poněkud jiná pravidla se vztahují na nerealizované zisky a ztráty. Všeobecně se nerealizované zisky mohou zaúčtovat, pouze pokud se vztahují na finanční majetek. Nerealizované ztráty se však mají zaúčtovat vždy, když je pravděpodobné, že nějaký majetek ztratil hodnotu a kdy je změna v hodnotě rozumně odhadnutelná.

Podle zásady uznání do nákladů, účetní jednotka musí zařídit, aby ekonomické oběti byly zařazené do nákladů ve stejném období, jako jsou uznané tržby, se kterými souvisí. Vyhláška 43 všeobecná pravidla aplikuje tak, že firmám říká, že by měly podle daných okolností vždy použít metodu, která co nejlépe vyjadřuje zisk za období. Jinak

řečeno by měly postupovat tak, aby všechny ekonomické oběti byly identifikované s konkrétními specifickými výrobky a službami. Tato vyhláška ale také uznává, že někdy toto v praxi nelze realizovat, a tak firmám umožňuje odhadnout průtok ekonomických obětí skrz sklad tím, že mohou používat jeden z více způsobů průtok costs.

Existují tři všeobecně uznávané způsoby, které uznává i vyhláška – průměrná cena (average cost), FIFO (first in first out), LIFO (last in first out). Protože vyhláška 43 firmám nenařizuje používat jednu z uvedených metod, firmy také mohou používat jiné metody. Podle US GAAP firmy mohou používat metodu, jakou chtějí, pokud to dělají konzistentně. Metodu mohou změnit, ovšem k tomu obvykle dochází pouze v případě, že firma přechází z metody LIFO na jinou.

Samotný čin vystavení faktury nemá podle US GAAP v účetnictví žádný význam. Moment vzniku pohledávky a tržby je také moment zániku zásob zboží. Jinak řečeno, zásoby zboží se stanou náklady ve stejném momentě, kdy se uzná tržba a pohledávka, v případě prodeje za hotové, když vznikne tržba a jsou přijaté peníze. Finanční majetek (peníze) vznikne a zásoby ubudou v momentě, kdy firma nad finančním majetkem získá kontrolu. Ta je rozhodující při účtování jak zásob, tak pohledávek.

Na rozdíl od českého účetnictví, US GAAP předepisuje jako povinné nikoli druhové, ale účelové členění nákladů. Všechny náklady se tedy musí **členit podle účelu**. Minimální nutné členění je:

1. náklady na prodané výrobky, zboží nebo služby (cost of goods sold),
2. odbyt (selling expenses),
3. správa (administrative and general expenses).

Jakmile firmy splní tuto základní povinnost, mohou pak postupovat tak, jak samy uznají za vhodné. Poměrně běžné je však uvést alespoň následující další účely, jako jsou výzkum a vývoj (research and development) nebo marketing – tyto účely jsou technicky součástí správních nákladů, ale firmy je běžně vykazují odděleně. Jakmile firma provede toto účelové členění, další – podrobnější – členění může být druhové.

Náklady na prodané produkty jsou velice důležitá položka. Důvodem je, že pokud od celkových tržeb (revenues) odečteme tuto položku, zjistíme hrubý zisk (gross profit), a tak jsme schopni posoudit, jak jsou rentabilní operace podniku. Jinak řečeno, pokud

investor zná hrubý zisk, ví, kolik firma vydělá na svých produktech před tím, než zaplatí vedlejší náklady.

Z pohledu investora je tak řádka náklady na prodané produkty, vedle tržeb, nejdůležitější řádka v celé závěrce. Náklady na prodané produkty jsou také hlavním zdrojem nedůvěry zahraničních investorů vůči českému kapitálovému trhu. České účetnictví totiž nevede k tomu, aby výrobní společnosti vykazovaly spolehlivou hodnotu pro náklady na prodané produkty, a to proto, že výsledovka těchto podniků je rozdělena druhově a náklady na prodané produkty ani neuvádí jako samostatnou položku. Výsledkem je, že investor, který nemá přístup k neveřejným zdrojům, není schopen provést ani tu nejzákladnější finanční analýzu. V žádném případě bez této informace nebude žádný racionální investor investovat své peníze.

US GAAP je ohledně nákladů na prodané produkty přísný. Nejenom že omezuje, jaké druhy ekonomických obětí se mohou vykázat jako náklady na prodané produkty, ale také vyžaduje od firem, aby poskytly doplňující informace, pokud tyto náklady jsou podstatné. Firmy tento požadavek mohou splnit tak, že tyto náklady v příloze vysvětlí nebo že v ní uvedou **doplňovací tabulku**, která je rozebírá.

Příklad doplňovací tabulky – náklady na prodané zboží (v milionech \$) Tab.1.

Počáteční stav zboží na skladě	4
Plus: Zboží koupené za období	104
Doprava	2
Pojistné	1
Celkem plus	107
Mínus: Opravná položka pro vrácené zboží	3
Opravná položka pro slevy	2
Celkem mínus	5
Zboží celkové na prodej	106
Konečný stav zboží na skladě	6
Náklady na prodané zboží	100

Pramen: MLÁDEK, R. Světové účetnictví, 2002.

Náklady prodeje

Cost of sales, cost of revenues nebo podobné názvy se často objevují ve výročních zprávách firem, které reportují podle US GAAP. Zatímco pod výrazem „cost of goods sold“ se obvykle rozumí tržby mínus reprodukční hodnota prodaného zboží, výraz „cost of sales“ má často širší význam.

Mnoho firem do **cost of sales** zahrnuje nejen reprodukční hodnotu výrobků, služeb nebo zboží, ale také náklady spojené s jejich prodejem. Tento postup je obzvlášť běžný u poskytovatelů služeb nebo firem, kde služby tvoří velkou část tržeb. Například firma, která se zabývá prodejem, implementací a údržbou softwaru, často těžko může zjistit, kde byl překročen práh mezi reklamou, zákaznickým servisem a samotnou službou.

6.3.Úprava IAS/IFRS

Náklady (expenses) jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo úbytkem či snížením užitečnosti (hodnoty) aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením prostředků vlastníkům. K uznání a vykázání nákladů ve výsledovce dochází stejně jako u výnosů v případě, kdy je možno snížení ekonomického prospěchu spolehlivě vyjádřit, tedy v podstatě v okamžiku, kdy dochází k uznání závazku, respektive k uznání úbytku či snížení hodnoty aktiv.

Výnos (revenue) mezinárodní standard 18 – Výnosy definuje jako hrubý přírůstek ekonomických užitků během období, který vzniká v průběhu běžných aktivit společnosti, kdy tyto přírůstky vedou ke zvyšování vlastního kapitálu jinou cestou, než zvyšováním prostřednictvím příspěvků vlastníkům.

Výnosy se oceňují ve fair value přijaté nebo nárokové protihodnoty, nejčastěji tedy ve výši přijatých peněz, ve fair value přijatých aktiv nebo ve výši vzniklé pohledávky. **Reálná hodnota (fair value)** je částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo závazek vypořádán, mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci. Standard 2 však přecenění zásob směrem nahoru na fair value nepovoluje.

6.4.Rozdíl oproti českým účetním standardům

Náklady (expenses) jsou poklesem nebo spotřebováním majetku, nebo nabytím závazků (nebo kombinací obou) zapříčiněné dodáním zboží. Slovo expense se podle MLÁDEK (2002) sice do češtiny dá celkem bez komplikací přeložit jako náklady (a naopak), ale vždy je třeba brát na vědomí, že pojetí nákladů podle US GAAP ne úplně

odpovídá pojetí nákladů podle českého účetnictví. Podle US GAAP je náklad ekonomická oběť (cost), která umožnila nějakou konkrétní a specifickou tržbu. Z toho vyplývá, že firmy nejenom že nikdy (podle US GAAP) nesmí účtovat náklady dřív než tržby, ale také, že musí v účetnictví sledovat a spojit každý konkrétní specifický náklad s každou konkrétní specifickou tržbou.

Podle českého pojetí nákladů není nutné, aby náklad byl spojen s nějakou konkrétní tržbou, ale s tržbami jako takovými. Z tohoto vyplývá, že (podle českého účetnictví) není žádný problém promítnout ekonomickou oběť do nákladů mnohem dřív, než tato vedla k ekonomické výhodě, neboli tržbě (účetně se pak komplikace, která tento postup způsobuje, řeší přes aktivaci), což je podle US GAAP nemyslitelné.

Z těchto rozdílů v pojetí nákladů však vyplývá, že pokud si český účetní uvědomí, že podle US GAAP náklad nikdy nemůže předbíhat tržbu, nebude mít s pochopením podstaty nákladů podle US GAAP žádný problém.

7. TRŽBY Z PRODEJE ZBOŽÍ

7.1. Tržby

Problematikou tržeb se zabývá IAS 18 – Výnosy, který byl původně přijat v roce 1982, ovšem v roce 1993 došlo k jeho novelizaci, která vstoupila v platnost v roce 1995.

Již nyní musím zmínit problém překladu, protože koncepční rámec IAS definuje pojem **income** (výnosy), který zahrnuje pojmy revenues (výnosy – tržby) a gains (výnosy – zisky). Oficiální překlad termínu „gains“ užívá jako ekvivalentního pojmu „přínosy“. Tyto přínosy se vykazují snížené o související náklady, které jsou označovány termínem „losses“ (újmy či ztráty). Tento standard se vztahuje pouze na oblast revenues (výnosy – tržby), které mohou nabývat různých podob: tržby z prodeje zboží nebo služeb, poplatky, úroky, dividendy a autorské honoráře.

Výnosy se měří v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnotě, po odečtení obchodních slev a množstevních rabatů, které společnost poskytla odběratelům. Pokud jsou zboží nebo služby směněny za podobné zboží nebo služby, nepovažuje se tato směna za transakci, při které vzniká výnos. Pokud jsou zboží nebo služby směněny za rozdílné zboží nebo služby, jedná se o transakci, při které vzniká výnos.

Tržby (revenue) jsou podle US GAAP zvýšení nebo jiné zhodnocení majetku nebo pokles závazků (nebo kombinace obou) způsobený dodáním zboží nebo výrobků, nebo poskytnutím služeb či jiné činnosti, která se dá považovat za hlavní nebo podstatnou pokračující ekonomickou aktivitu firmy.

Tato definice samozřejmě vylučuje českou úpravu. Výnosy, jak je chápe české účetnictví, obsahují položky, jako změna stavu zásob nebo aktivace, které nesplňují tuto definici a tak toto slovo nemá anglický ekvivalent. To je také důvod, proč se zde anglické slovo revenue překládá do češtiny jako tržby a proč se české výnosy do angličtiny přeložit nemohou.

Celkové tržby jsou celkové peníze (cash) nebo nároky na peníze (claims to cash) – pohledávky, směnky – přijaté jako důsledek prodeje výrobků, zboží nebo služeb.

Čisté tržby jsou peníze, nebo nároky na peníze mínus opravné položky na vrácené zboží a zákonné záruky (returns and allowances) a slevy (discounts and sales incentives).

V případě peněžních slev se slevy účtují buď v den transakce nebo v den, kdy dodavatel předá odběrateli peníze, případně v den, kdy odběrateli vznikne nárok na peníze, podle toho, který je poslední. Ve třetím případě musí firma vytvořit opravnou položku, kterou promítne do výsledovky jako snížení tržeb a do rozvahy jako závazek – výnosy příštích období (deferred revenue).

Tržby, jak je definuje US GAAP, jsou vlastně kumulací výdělečné činnosti (MLÁDEK, 2002). To znamená, že abychom mohli pochopit, co je tržba, musíme také pochopit, co US GAAP myslí pod pojmem výdělečná činnost.

Výdělečný čin (earnings process) je tvorba hodnoty. Problémem je, že hodnota je zcela subjektivní věc. Dobrovolně vytvářet něco, kvůli čemu jsou lidé ochotní něco jiného (například svůj čas, který vyměňují za peníze) obětovat (tím, že to dobrovolně koupí), je základ ekonomické teorie, na které je US GAAP postaven. A tak US GAAP považuje za jediný možný výdělečný čin transakci – a to pouze tržní transakci. Takže podle US GAAP bez transakce nemůže být výdělečný čin, a tak bez transakce nemůže existovat ani tržba.

Otázka, kdy se mohou započítat tržby, je pravděpodobně jednou z nejdůležitějších otázek, na kterou musí účetní odpovědět. Je to proto, že podnikání je činnost, která má za cíl vydělat peníze, a bez tržeb žádné peníze nemohou být.

Protože v Evropě existuje provázanost mezi daňovým zákonem a účetnictvím, a protože se v Evropě daně platí na základě vystavených faktur, evropský účetní má tendenci pozdržovat tržby a snažit se je minimalizovat, aby pak firma mohla vykázat co nejmenší zisk. Protože v USA neexistuje žádná provázanost mezi US GAAP a daňovým zákonem, a protože se daně platí na základě peněžních příjmů (tudíž z hlediska US GAAP se bude vystavení faktury považovat za tržbu, ale z daňového hlediska pro firmu nevznikne zdanitelný příjem do té doby, než přijme peníze; na druhé straně nevznikne daňový odpis do doby, než vydá peníze), a cena akcií na burze se odvíjí od zisku, tendence je opačná.

Tržby jsou také důležité i z jiného důvodu. Jelikož kapitálový trh často vnímá zvyšování podílu na trhu a rozšiřování podnikatelských aktivit za rozumnou činnost, tj. trh často považuje růst a potenciální rentabilitu za přínosnější než současnou rentabilitu, pečlivě sleduje vývoj tržeb alespoň tak pečlivě jako zisk na akcii. Z toho také vyplývá, že firmy, které používají US GAAP, se vždy snaží vykázat co nejvyšší tržby. A to je také důvod proč US GAAP má rozsáhlá, přísná a relativně složitá pravidla pro uznání tržeb.

Vyhláška SFAC 5 dále říká, že tržby se všeobecně **měří** v hodnotách, které se rovnají hodnotám vyměněných majetků, tj. zboží, výrobků nebo služeb, nebo závazků.

Tržba nemůže existovat bez transakce a aby transakce mohla být zaúčtována, musí být měřitelná v peněžních jednotkách.

7.2.Uznání tržeb z prodeje zboží

7.2.1. Zásady

Standard Výnosy vymezuje kritéria pro uznání výnosů. Pokud se prodej skládá z prodeje zboží i z poskytování služeb, musí být tato kritéria splněna v každé jednotlivé transakci. Například pokud společnost prodává ledničky se zárukou na opravy, prodejní cena zahrnuje samostatně určitelnou část, která se vztahuje k těmto zárukám. V takovém případě standard požaduje, aby prodejní cena ledničky byla rozdělena na dvě části a na každou z nich byla aplikována kritéria pro vykázání výnosů. Z toho vyplývá, že část, vztahující se k záručním opravám, by měla být časově rozlišena a vykázána jako výnos v době, na kterou se vztahuje.

Podle mezinárodního standardu 18 by měly být vykázány tržby z prodeje zboží, pokud jsou splněny všechny následující **podmínky**:

1. Společnost převedla podstatná rizika a odměny, vyplývající z vlastnictví zboží, na kupujícího.
2. Společnost si nezachovala pokračující manažerskou angažovanost (která je obvykle spojována s vlastnictvím), ani efektivní kontrolu nad prodaným zbožím.
3. Výše vykázanych tržeb může být spolehlivě měřitelná.
4. Existuje pravděpodobnost, že ekonomické užitky vztahující se k transakci poplynou do společnosti.
5. Náklady, které byly nebo mají být vynaloženy v souvislosti s transakcí, mohou být spolehlivě měřeny.

V souvislosti s vykazováním tržeb je problematické určení okamžiku, kdy společnost převedla podstatná rizika a odměny, vyplývající z vlastnictví zboží, na kupujícího. Pokud z okolností vyplývá, že tato rizika dosud převedena nebyla, a rizika

a odměny, vyplývající z vlastnictví, nese dosud prodávající, neměla by být transakce posuzována jako prodej.

Standard uvádí několik příkladů, při kterých rizika a odměny nebyly převedeny na kupujícího a tržby z prodeje zboží by tedy neměly být vykázány (KRUPOVÁ, 2002):

- Zboží je prodáno s tím, že kupující má právo jej do určité lhůty prodávajícímu vrátit. Protože existuje možnost, že kupující zboží vrátí, tržba se nevykáže, dokud zásilka nebyla formálně akceptována kupujícím, nebo zboží bylo dodáno podle termínu smlouvy a doba, uvedená ve smlouvě pro vrácení, již uplynula.
- V případech prodejů s odkladem dodávky, u kterých je zboží dodáno až v době, kdy kupující zaplatí poslední platbu ze série splátek, se tržba nevykáže, dokud není poslední splátka společností přijata. Teprve po přijetí poslední splátky je zboží dodáno kupujícímu a tržba vykázána. Nicméně na základě předcházejících zkušeností, pokud lze přiměřeně předpokládat, že většina takovýchto prodejů bude realizována, mohou být tržby vykázány za předpokladu, že kupující poskytne odpovídající zálohu a zboží je určeno a připraveno k doručení kupujícímu.

Pokud na prodávajícím zůstane pouze nepodstatné **riziko** vyplývající z vlastnictví, je transakce považována za uskutečněnou a tržba je vykázána. Příkladem by mohl být obchodní dům, který uplatňuje vůči zákazníkům politiku nabídky vrácení peněz, pokud zákazník není spokojen. Protože v tomto případě zůstává na prodávajícím pouze nepodstatné riziko vyplývající z vlastnictví, je vykázána tržba při prodeji zboží. Avšak u některých společností je tato politika veřejně známá, a tato situace by mohla vést k tomu, že ji zákazníci od společnosti očekávají automaticky. V těchto případech by měla být zároveň s vykázáním tržeb vykázána i rezerva na refundace podle IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.

V dodatku, v části věnované prodeji výrobků a zboží, je celá problematika dále rozvinuta. Standard upozorňuje na odlišnosti v právním řádu různých zemí, které mohou mít za následek, že kritéria pro uznání výnosů budou v rozdílných zemích splněna v různých okamžicích.

Kupující může například žádat odložení dodávky, ale přebírá právní nárok a akceptuje fakturaci. V tomto okamžiku vzniká výnos, pokud je pravděpodobné, že dodávka bude uskutečněna, předmět koupě je k dispozici, označen a připraven k dodání,

kupující specifikuje požadavky na odloženou dodávku a jsou použity obvyklé platební podmínky.

Od tohoto případu je ovšem nutno odlišit prodej, při kterém je zboží dodáno pouze tehdy, pokud došlo k úhradě. Zde vzniká výnos v okamžiku dodání zboží. Existuje-li však zkušenost, že k prodeji obvykle dochází, mohou být výnosy vykázány před vydáním zboží v okamžiku přijetí významné části z celkové platby opět ovšem za podmínky, že je zboží k dispozici, připraveno k dodání a označeno.

Jedná-li se o předplatné publikací apod., které je realizováno v jednotlivých dodávkách, rozloží se výnosy rovnoměrně v průběhu období, pokud je hodnota jednotlivých dodávek podobná. Pokud je hodnota v průběhu období různá, je nutno výnosy rozložit úměrně hodnotám jednotlivých dodávek v rámci předplatného.

Další důležitou podmínkou pro vykázání tržeb z prodeje zboží je pravděpodobnost, že **ekonomický užitek** z této transakce poplyne do společnosti. Například společnost několik let exportovala zboží do zahraničí. V určitém roce však zahraniční vláda zavedla restriktce na platby v cizích měnách. Z toho vyplývá, že inkaso z těchto prodejů se stalo nejistým. V tomto případě, v důsledku skutečnosti, že není jisté, zda, případně kdy, budou restriktce odstraněny, by společnost neměla vykázat tržby z exportu, protože není pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do společnosti. Tržby se vykážejí až v době, kdy restriktce budou odstraněny.

Pokud se nejistota, zda bude provedena úhrada transakce objeví až po zaúčtování výnosů, jedná se o případ ohrožení dobytnosti pohledávky. Standard není nakloněn dodatečnému snížení výnosů a preferuje zúčtování nedobytné části pohledávky na vrub nákladů.

Poslední podmínkou pro vykázání tržeb z prodeje zboží je **spolehlivost měření nákladů**, které se vztahují k prodeji zboží. Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci, se zachycují současně – tzv. matching princip (principu správného přiřazování nákladů k výnosům), který je jedním ze základních požadavků mezinárodních účetních standardů. Pokud jsou s prodejem spojeny náklady (např. záruky nebo jiné náklady, vzniklé po odeslání zboží), které nemohou být spolehlivě měřeny, neměly by se tržby z prodeje tohoto zboží vykázat. V takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje daného zboží či výrobku vykázat jako závazek, resp. zálohu (KRUPOVÁ, 2002).

Otázka, kdy má firma skutečně nárok na tržbu, je **podle US GAAP** velmi důležitá, a tak má pro tuto oblast poměrně přísná a rozsáhlá pravidla. Protože oblast uznání tržeb je tak důležitá, vyjadřuje se k ní nejenom FASB (Financial Accounting Standard Board), ale také AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) a SEC (Securities and Exchange Commission). Výsledkem je, že uznání tržeb není založené pouze na jedné vyhlášce (jak je tomu v IAS), ale na celé řadě různých vyhlášek, pokynů, interpretací od všech tří těchto subjektů.

Základní pravidlo pro uznání tržeb je poměrně jednoduché. Tržba se může uznat v momentu splnění podmínek:

- tržba je zasloužená,
- tržba je realizovaná nebo realizovatelná,
- existuje přesvědčivý důkaz, že došlo k transakci.

Tržba je **zasloužená** (revenue is earned) v momentu, kdy prodávající strana splní všechny své povinnosti vůči kupující straně. Proávající strana splní své povinnosti tím, že kupující straně dodá zboží. Zde je důležité slovo „dodá“. Všeobecně má firma právo na tržbu pouze v momentě dodání předmětu a poskytnutí služby. Z tohoto také vyplývá, že US GAAP se nezajímá o fakturaci, obvykle se nezajímá ani o právní formy dohody. Zajímá se jen a pouze o ekonomickou skutečnost.

Tržba je **realizovaná nebo realizovatelná** (revenue is realized or realizable) v momentě, kdy kupující strana splní všechny své povinnosti vůči prodávající straně. Kupující strana splní své povinnosti tím, že za zboží zaplatí, nebo slíbí, že zaplatí. Z pohledu prodávající strany, je tržba **realizovaná**, pokud dodavatel obdržel peníze (cash is received), a tržba je **realizovatelná**, pokud dodavatel dostane nárok na peníze (a claim to cash is received). Tomuto nároku na peníze se běžně říká „**příslib platby**“ (a promise to pay) a může být v různé formě, nejběžnější formou je faktura. Pokud někdo odebírá zboží na fakturu, tak prodávajícímu dává svůj slib, že mu zaplatí. Je také možné udělat tento příslib formou směnky, půjčky nebo pronájmu. V každém případě však tento příslib vznikne až v momentě, kdy prodávající straně vznikne nárok na peníze od kupující strany, nikdy ne dřív.

Pokud tedy společnost A pošle zboží firmě B s tím, že používá dopravce, který ručí za dodání zboží, a zároveň společnost B nemá právo zboží odmítnout, firmě A vznikne nárok na peníze v momentě, kdy od ní dopravce zboží převezme. Na druhé straně, pokud

má firma B právo odmítnout převzetí zboží, nebo má právo ho vrátit, firmě A vznikne nárok na peníze až když toto právo pomine.

Třetí zásadu – existence přesvědčivého důkazu, že došlo k transakci (persuasive evidence that a transaction has taken place exists) – US GAAP již neošetřuje, resp. nespecifikuje pojem **přesvědčivý důkaz**. Přesvědčivým důkazem může být dohoda, dopravní protokol, faktura, nebo to může být i elektronický záznam v případě, že firmy spolu neudrží „papírový vztah“. Vzhledem k tomu, že tento požadavek vyplývá z interpretací US GAAP od americké Komise pro cenné papíry (SEC), je dobré chápat „přesvědčivý důkaz“ jako důkaz, který je schopný přesvědčit vyšetřovatele SEC.

SEC uvádí, že tržby jsou realizované/realizovatelné a zasloužené, pokud jsou splněna všechna následující **kritéria**:

1. Existuje přesvědčivý důkaz o tom, že existuje dohoda.
2. Zboží bylo dodáno,
3. Zboží bylo dodáno, pokud právní nárok, rizika a výhody spojené s vlastnictvím přešly na zákazníka.
4. Cena, kterou zákazník zaplatí, je pevná nebo zjistitelná.
5. Je rozumné předpokládat, že zákazník zaplatí.

7.2.2. Metody vykazování výnosů a tržeb z prodeje zboží

Standard 18 popisuje částečně některé metody vykazování výnosů, avšak ve svém textu se odvolává na národní úpravy vykazování výnosů v jednotlivých státech. V následujícím textu budou přiblíženy některé metody vykazování výnosů, které se používají v Západní Evropě a v USA. Tyto metody jsou uvedeny v textu standardu 18, většinou však nejsou pojmenovány, pouze stručně popsány. Pouhý popis tak svádí k často zkreslenému chápání těchto metod, zejména ze strany českého čtenáře, který se s podobnými řešeními většinou nikdy nesešel.

7.2.2.1. Tržby vykázané před dodáním

US GAAP nezakazuje firmám vyfakturovat dřív, než je zboží dodáno, a nezakazuje zákazníkovi zaplatit dřív, než je zboží obdrženo. Firmy mohou fakturovat a platit, kdy

chtějí. Komise pro cenné papíry však upravuje, kdy firmy takto vyfakturované dodávky mohou promítnout do tržeb. Do tržeb je mohou promítnout, pouze pokud splní všechny následující **podmínky**:

1. Odběratel je zavázán zboží koupit (nejlépe písemně).
2. Odběratel, nikoliv dodavatel požádal o to, aby bylo zboží dodáno po fakturaci (platbě).
3. Existuje pevně daný termín, do kdy bude zboží dodáno. Tento termín musí být rozumný a opodstatněný s ohledem na normální obchodní postupy odběratele (například je běžné, že většina firem v daném odvětví takto postupuje).
4. Dodavatel nemusí dál něco vykonávat a výdělečný cyklus se dá považovat za ukončený.
5. Zboží musí být fyzicky odděleno od ostatního zboží ve skladě dodavatele a nesmí se prodávat jiným zákazníkům.
6. Zboží je v konečné podobě a může být kdykoliv dodáno.
7. Pokud je platba podmíněná tím, že zboží bude dodáno, musí být toto zboží dodáno před tím, než má dodavatel právo zaúčtovat tržbu.
8. Pokud je platba podmíněna tím, že odběratel akceptuje zboží, musí toto zboží akceptovat dříve než má dodavatel právo zaúčtovat tržbu.

Standard 18 naopak vůbec nezvažuje situace, kdy by tržba z prodeje zboží byla uznána před jeho dodáním. Vykazování tržeb před prodejem vztahuje zejména na stavební smlouvy a dlouhodobé služby.

Na rozdíl od situací, kdy by tržby z prodeje zboží měly být vykázány před dodáním, jsou mnohem častější situace vykázání tržeb v okamžiku prodeje, případně po dodávce.

7.2.2.2. Vykazování tržeb v okamžiku prodeje

Standard 18 povoluje vykázání výnosů v okamžiku prodeje, pokud jsou splněny všechny podmínky pro jejich uznání. Tyto kritéria jsou uvedena již v kapitole 7.2.1.

Ve většině případů jsou tyto podmínky v okamžiku prodeje splněny. Existují však oblasti, kdy není jisté, zda skutečně byly všechny podmínky splněny. Těmito situacemi jsou například prodeje, kdy existuje dohoda o zpětném odkupu, prodeje, u nichž existuje právo na vrácení zboží a praktiky zvané „nacpání kanálů“ (KRUPOVÁ, 2002).

Prodeje, u kterých existuje dohoda o zpětném odkupu

V případech, kdy společnost prodá zboží v jednom účetním období a souhlasí s tím, že zboží v dalším účetním období odkoupí zpět, existuje zde problém: reálná transakce byla uskutečněna, ale rizika a odměny, vyplývající z vlastnictví, zůstaly na prodávajícím. Pokud existuje dohoda o zpětném odkupu zboží, většina zahraničních úprav účetnictví nepovažuje tuto situaci za reálný prodej, a proto by tržba neměla být vykázána. Standard 18 tuto situaci řeší ve svém dodatku shodně jako většina zahraničních úprav, a to tak, že pokud dodavatel nepřevvedl na kupujícího všechna rizika, vyplývající z vlastnictví, pak se jedná (nehledě na to, že došlo k reálné transakci) pouze o financování a výnos nevzniká.

Prodeje s právem na vrácení zboží, Trade Loading a Channel Stuffing

Pokud je riziko vrácení zboží nevýznamné, lze vykázat tržbu okamžitě. Pokud je tento jev u společnosti častější, měla by být tvořena rezerva na refundace podle standardu 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Existují však odvětví prodeje, v nichž je velká míra tzv. vratek zboží. Například nakladatelství uvádějí 25 % vratek u knih a až 65 % u některých druhů časopisů. Dalšími příklady mohou být společnosti prodávající kazety, kompaktní disky, hračky a sportovní vybavu.

V mezinárodní úpravě se lze setkat se dvěma přístupy k vykazování tržeb:

1. Tržbu vykázat okamžitě, avšak sníženou o odhad vratek.
2. Jako tržbu vykázat v době, kdy existuje právo na vrácení, pouze zaplacené zboží, a zbytek tržeb vykázat až po uplynutí doby pro možné vrácení zboží.

Některé společnosti účtují tržby k datu dodávky i v situaci, kdy existuje možnost zpětného odkupu nebo neomezeného práva na vrácení zboží. I když se v těchto případech může zdát, že jsou splněny podmínky k vykázání tržeb, není to pravda, neboť tržby jsou zde uznávány předčasně. Tato praktika byla užívána například v tabákovém průmyslu v USA pod názvem **Trade Loading**. Výrobci ve snaze o nadhodnocení tržeb, zisků a z toho vyplývajících cen akcií na burze nutí své odběratele, aby nakupovali více zboží, než mohou v krátké době prodat. Tímto způsobem vykázal tabákový průmysl v roce 1989 zisky, které vlastně patřily do příštích let ve výši 600 milionů dolarů.

V softwarovém průmyslu je podobná praktika známá jako **Channel Stuffing**, neboli „nacpání kanálů“. Pokud firmy chtějí nadhodnotit své výsledky, nabízejí často obrovské slevy distributorům za to, že před datem rozvahy odeberou velké množství zboží. Firma vykáže tržby, avšak zboží fakticky prodáno není, je pouze ve skladu distributora.

Jak bylo uvedeno výše, standard 18 tyto situace řeší ve svém dodatku. V případech prodeje zboží distributorům se podle dodatku standardu 18 vykáže prodej, pokud byla převedena rizika a odměny z vlastnictví. Pokud je však kupující pouze obchodním zástupcem výrobce, má být vykázána tržba po prodeji zboží třetí straně.

Také FASB a SEC se snaží této politice zamezit, ovšem nelze ji úplně vymýtit. FASB se pokusila takovou taktiku firmám znemožnit tím, že vydala vyhlášku SFAS 48, která upravuje pravidla pro situace, kdy firmy svým zákazníkům poskytnou právo na vrácení (right to return). Pod právem na vrácení se rozumí právo vrátit zboží z jiného důvodu, než že zboží bylo vadné.

Vyhláška SFAS 48 umožňuje firmě zaúčtovat jako tržbu prodej, kde je **právo na vrácení**, ale pouze v případě, že je splněno všech šest následujících podmínek:

1. Ke dni prodeje je cena pevně stanovená nebo zjistitelná.
2. Odběratel zaplatil dodavateli, nebo se dodavateli zavázal zaplatit a platba není podmíněná tím, že odběratel zboží dál prodá.
3. Závazek zaplatit za zboží nebude ovlivněn případným zničením nebo krádeží zboží.
4. Odběratel má ekonomickou podstatu, která je větší než ta, která mu je poskytnuta dodavatelem – tato podmínka znamená, že odběratel vlastní a obchoduje něco jiného, než pouze to zboží, ke kterému se vztahuje právo na vrácení, tj. je víc než pouze agentem nebo dealerem dodavatele.
5. Dodavatel nemá žádné významné povinnosti přímo pomoci odběrateli prodat zboží – pod „přímo pomoci“ se rozumí to, že zaměstnanec dodavatele by sám uzavřel obchod, nebo pomohl zaměstnanci odběratele uzavřít obchod s konečným zákazníkem. Povinnost dodavatele zboží propagovat v médiích, nebo jiným nepřímým způsobem (i v případě, že dodavatel je smluvně zavázán toto udělat) se nechápe jako přímá pomoc.
6. Dá se odhadnout, kolik zboží se v budoucnosti bude vracet.

Americká Komise pro cenné papíry uvádí okolnosti, které mohou znemožnit splnění předchozích bodů. Firmy by tak měly tyto okolnosti obzvlášť pečlivě zvážit, protože tyto jsou ty klíčové, na kterých Komisi zejména záleží.

Existence následujících tří bodů pravděpodobně znamená, že nelze splnit bod 6:

1. Významně se zvýší množství zboží v distribučním kanálu (nastane situace Channel Stuffing nebo Trade Loading).
2. Distribučnímu kanálu chybí průhlednost, tj. nelze spolehlivě zjistit, kolik zboží je v rukách dealerů, velkoobchodníků, maloobchodníků nebo jiných prodejců, nelze tedy zjistit, kolik zboží se momentálně prodává konečným spotřebitelům.
3. Očekává se, že morální zastarání nebo nové konkurenční výrobky brzy způsobí nárůst vráceného zboží, které je vyšší než normální.

Účetní ve společnosti by měl také zvážit, zda zákazník, kterému je právo na vrácení poskytnuto, je významný z pohledu celé firmy nebo operační jednotky, dále zda zboží, ke kterému se právo na vrácení vztahuje, je nové nebo staré, zda se očekává, že konkurence na trh zavede výrobek, který bude lepší nebo levnější, a také jiné faktory, které mohou ovlivnit poptávku na výrobek u konečných spotřebitelů.

Pravděpodobně největší pozornost je věnována vykazování tržeb po dodání zboží, resp. metodám takového vykazování tržeb.

7.2.2.3. Vykazování výnosů po dodávce

Podle US GAAP firma vždy musí brát v úvahu nejistotu spojenou s prodejem za jiné, než za hotové. Obvykle toto riziko firma zobrazí tak, že vytvoří opravnou položku na nedobytné pohledávky. Tento postup je tedy přijatelný vždy, když se prodává za jiné, než za hotové (na fakturu, za směnku nebo na splátky), ale používá se především při prodeji na fakturu. U prodeje za směnku se riziko obvykle považuje za minimální a opravná položka se obvykle netvoří.

Pokud se jedná o prodej na splátky, firmy mohou také zvolit jednu ze dvou doporučených metod, které nejsou povinné, takže firmy je mohou používat, ale nemusí. V případě, že společnost prodává na splátky a opravná položka se tak tvoří na víc než jeden rok, jedná se spíše o rezervu (provision), která se bude vykazovat v pasivech jako závazek.

Problematiku prodejů na splátky řeší tři nejčastěji užívané metody vykazování:

1. akruální metoda (Accrual Method), která vykazuje zisk z prodeje v okamžiku dodávky,
2. splátková metoda (Instalment Method, Instalment Sales Method),
3. metoda úhrady nákladů (Cost Recovery Method).

Dodatek standardu 18 uvádí pro účtování splátkových prodejů metodu akruální, ovšem je vhodné vysvětlit všechny metody a to vzhledem k faktu, že účtování těchto situací upravují národní úpravy, a ve výkazech zahraničních společností se lze často setkat s metodou akruální (zejména ve výkazech Evropských států), stejně tak s metodou splátkovou a metodou úhrady nákladů.

Splátková metoda

Tato metoda by se měla používat v případech, kdy se prodává na splátky, ovšem neexistuje velké riziko, že zákazník nezaplatí. Aplikuje se tak, že společnost sleduje své prodeje na splátky odděleně od ostatních prodejů a zvlášť pro každé období. Do své výsledovky pak nepromítá tyto prodeje, ale pouze hrubý zisk z těchto prodejů – a to teprve poté, co obdrží splátky. Zisky z prodeje na splátky se tedy podle této metody vykazují v závislosti na přijatých splátkách od odběratele. Výše výnosů v jednotlivých letech se vypočítá podle vztahu:

*výše výnosů v jednotlivých letech = procento výnosů * částka splátky*

$$\text{procento výnosů} = 1 - \frac{\text{pořizovací cena zboží}}{\text{prodejní cena zboží}}$$

Metoda úhrady nákladů

Tato metoda je používaná v situacích, kdy je riziko nezaplacení značné. Pod termínem „značné riziko“ se obvykle rozumí riziko, které je vyšší než 50 %. Každá společnost si ale tento požadavek může interpretovat, jak uzná za vhodné, protože US GAAP nespécifikuje, kdy je riziko značné a kdy ne. Zisk je tedy podle této metody vykázán až v době, kdy úhrady od odběratele převýší náklady, související s prodejem zboží u prodávajícího. Vzhledem k tomu, že mechanismus zaúčtování by vedl k tomu, že by ve výsledovce nebyly vůbec zobrazeny náklady a výnosy, spojené s prodejem, zobrazuje se tato situace, jako jeden z možných přístupů, ve výsledovce tak, že se v období prodeje

vykáží celkové tržby z prodeje, náklady na prodané zboží a hrubý zisk, který je rozdělen na zisk vykázaný v období a zisk odložený. Odložený hrubý zisk (výnosy příštích období) se v rozvaze vykazuje jako snížení pohledávky. Jak je uvedeno výše, tato metoda se v západní Evropě a v USA používá, pokud existuje pochybnost, zda pohledávka bude odběratelem uhrazena. Často se s ní lze setkat například při účtování prodeje nemovitostí.

Zálohová (depozitní) metoda

V některých případech je úhrada od odběratele přijata prodávajícím před dodávkou. V tomto okamžiku ještě nedošlo k transferu rizik, vyplývajících z vlastnictví zboží. Z tohoto faktu vyplývá, že nebyly splněny podmínky pro vykázání tržby z prodeje. V těchto případech by se proto měla přijatá platba zaúčtovat proti záloze. Tato záloha se vykazuje v dluzích (závazcích) v rozvaze prodávajícího. Nevykáže se tedy žádná tržba, dokud nebudou splněny podmínky pro vykázání výnosů. Až po splnění těchto podmínek se příslušná tržba vykáže.

Hlavním rozdílem mezi splátkovou metodou a metodou úhrady nákladů na jedné straně a depozitní metodou na straně druhé, spočívá v tom, že první dvě se používají v situaci, kdy jsou splátky od odběratele nejisté, avšak rizika, vyplývající z vlastnictví byla převedena na odběratele. Zálohová metoda se naopak používá v situaci, kdy je platba od odběratele již přijata, ale nebyly splněny podmínky pro vykázání tržby uvedené ve standardu 18.

7.2.3. Služby plus zboží

Pokud firma poskytuje služby a zároveň prodává zboží, tak je US GAAP poměrně jednoduchý. Je-li dodávána především služba a zboží není podstatné, jedná se o situaci zvanou incidental, tedy pokud by zboží nebylo poskytnuto, celková částka zaplacená zákazníkem, by se nezměnila, takže na celou transakci se má dívat jako na službu. V opačném případě, pokud se dodává především zboží, tedy pokud by dodání nebo nedodání zboží celkovou částku ovlivnilo, pak se na celou transakci má dívat jako na prodej zboží.

Pokud služba i zboží jsou podstatné, pak se dohoda musí rozdělit na dvě části, kde první bude tvořit služba a druhou zboží.

7.2.4. Rekapitulace metod účtování prodeje zboží používaných v zahraničí a podmínky pro jejich použití

Tab.2.

Metoda	Podmínky pro použití
<i>Prodeje s velkým procentem vrátek</i>	V době, kdy existuje právo na vrácení zboží vykázat u první z metod zisk z prodeje, snížený o odhad vrátek. U druhé metody vykázat pouze zisk ze zaplaceného zboží. Zbytek zisku vykázat až po uplynutí doby pro možné vrácení zboží.
<i>Procenta dokončení</i>	Dlouhodobé zakázky. Použitelná, pokud lze spolehlivě odhadnout procento dokončení a další související komponenty.
<i>Nulového zisku (kompletní zakázky)</i>	Krátkodobé zakázky. U dlouhodobých zakázek, pokud nelze použít metodu procenta dokončení.
<i>Akruální metoda</i>	Nejčastější metoda vykazování prodeje zboží. Její použití je diskutováno u prodejů, kde je nejistá úhrada od odběratele (splátkových prodejů). Je však doporučena IAS 18.
<i>Splátková metoda</i>	Používaná v USA pro splátkové prodeje, zejména pokud je nejistá úhrada od odběratele.
<i>Metoda úhrady nákladů</i>	Používaná, pokud je nejistá úhrada od odběratele. Splátkové prodeje, prodeje nemovitostí.
<i>Depozitní (zálohová) metoda</i>	V případech, kdy byla přijata úhrada před tím, než byla převedena rizika, vyplývající z vlastnictví zboží.

Pramen: KRUPOVÁ, L. IAS v příkladech, 2002.

Obecně je velmi složité říci, která metoda je pro účtování prodeje zboží nejvhodnější. Z výše uvedeného textu a tabulky je však možné vyvodit následující závěry. Jestliže společnost prodává zboží, u kterého je běžné, že jeho velká část je zákazníkem vrácena, má společnost dvě možnosti. Buď tržbu z prodeje takového zboží vykáže v částce tržeb sníženou o odhadovanou cenu vráceného zboží, nebo vykáže pouze tržbu z již zaplaceného zboží a zbývající část tržeb až poté, co uplyne doba pro možné vrácení zboží.

Metoda stupně rozpracovanosti znamená, že náklady i výnosy jsou uznávány v závislosti na stupni dokončení. Podle této metody je výnos přiřazován k nákladům vynaloženým na dosažení určitého stupně rozpracovanosti a výsledkem je uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci.

Mezinárodní účetní standard 18 – Výnosy doporučuje pro vykazování prodeje zboží metodu akruální. Tato metoda je nejpoužívanější, protože tržba je vykázána v okamžiku, kdy je dodáno zboží. IAS 18 ale neřeší situace, kdy je nejisté, zda firma dostane zapláceno. Tento problém vhodně řeší US GAAP tak, že na takovéto prodeje vytváří firma opravnou položku.

Splátkové prodeje, kde existuje určité riziko nezaplacení, jsou řešeny dvojitým způsobem. V případě, že riziko nezaplacení je nepodstatné, nízké, použije společnost splátkovou metodu – takovéto prodeje zahrne do výsledovky pouze ve výši hrubého zisku z těchto prodejů a to pouze v situaci, že jsou splátky uhrazené. Pokud je riziko nezaplacení značné, vysoké, firma použije metodu úhrady nákladů. Uplatnění této metody vypadá tak, že společnost v období prodeje vykáže hrubý zisk, který získá tímto prodejem, ovšem ten je rozdělen na zisk připadající na dané období a na odložený hrubý zisk, který v rozvaze firma vykáže jako snížení pohledávky.

Jestliže prodávající obdrží od kupujícího úhradu za zboží před tím, že byla převedena rizika, tj. před tím, že byla splněna podmínka pro vykázání tržeb, musí prodávající tuto přijatou zálohu vykázat ve svých závazcích a až po převedení rizik může tržbu vykázat. Tato metoda se nazývá zálohová.

8. PRAKTICKÁ ČÁST

Pro každou situaci bude uvažována transakce, kdy obchodní společnost prodá 1. 12. 2005 na fakturu 10 000 ks zboží, skladní cena 35,- měnových jednotek za kus, prodejní cena 50,- měnových jednotek za kus.

8.1.Situace: Úhrada při dodávce, existuje větší procento přepokládaných vratek

Zadání:

Společnost prodává zboží, u kterého podle zkušeností z předchozích let předpokládá 10 % vratek. 30. 12. 2005 obdržela úhradu 250.000,- měnových jednotek, 30. 3. 2006 obdržela další úhradu 220.000,- měnových jednotek, do 30. 3. 2006 bylo odběratelem vráceno 600 kusů zboží.

Řešení podle US GAAP, podle IFRS

Situace, kde existuje velký počet vratek, řeší podrobně US GAAP, IFRS postupuje stejně jako US GAAP. Řešení účtování těchto situací je rozděleno na situace, kdy jsou splněny všechny podmínky pro uznání tržeb a na situace, kdy není splněna některá podmínka pro vykázání tržeb z prodeje zboží.

Řešení situace, kdy jsou splněny všechny podmínky pro uznání tržeb z prodeje zboží:

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	500.000,-	pohledávky	tržby za zboží
1. 12. výdejka na prodané zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30. 12. úhrada od odběratele	250.000,-	peníze	pohledávky
31. 12. snížení o odhad vratek	50.000,-	tržby za zboží	
	35.000,-		náklady na zboží
	15.000,-		výnosy př.období

Rozvaha k 31. 12. 2005

Pohledávky	250.000,-	Výsledek hospodaření	135.000,-
Výnosy příštích období	- 15.000,-		
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	250.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	500.000,-
Snížení o odhad vratek	- 35.000,-	Snížení o odhad vratek	- 50.000,-
VH = zisk	135.000,-		

2006

30. 3. úhrada od odběratele	220.000,-	peníze	pohledávky
30. 3. vratka zboží	30.000,-		pohledávky
	21.000,-	zboží	
	9.000,-	výnosy příštích období	
30. 3. úprava nákladů, tržeb, výnosů příštích období o vrácené zboží			
tržby	20.000,-		tržby za zboží
náklady na prodané zboží	14.000,-	náklady na zboží	
výnosy příštích období	6.000,-	výnosy příštích období	

Rozvaha k 31. 12. 2006

Pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	135.000,-
Zboží	- 329.000,-	Výsledek hospodaření 2006	6.000,-
Výnosy příštích období	0,-		
Peníze	470.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	14.000,-	Tržby z prodeje zboží	20.000,-
VH = zisk	6.000,-		

Řešení situace, kdy není splněna alespoň jedna z podmínek pro uznání tržeb z prodeje zboží:

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	500.000,-	pohledávky	tržby za zboží
1. 12. výdejka na prodané zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30. 12. úhrada od odběratele	250.000,-	peníze	pohledávky
31. 12. snížení o neuhrazené zboží	250.000,-	tržby za zboží	
	175.000,-		náklady na zboží
	75.000,-		výnosy př.období

Rozvaha k 31. 12. 2005

Pohledávky	250.000,-	Výsledek hospodaření	75.000,-
Výnosy příštích období	- 75.000,-		
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	250.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	175.000,-	Tržby z prodeje zboží	250.000,-
VH = zisk	75.000,-		

2006

30. 3. úhrada od odběratele	220.000,-	peníze	pohledávky
30. 3. vykázání tržby	220.000,-		tržby za zboží
	154.000,-	náklady na zboží	
	66.000,-	výnosy příštích období	
30. 3. vratka zboží	30.000,-		pohledávky
	21.000,-	zboží	
	9.000,-	výnosy příštích období	

Rozvaha k 31. 12. 2006

Pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	75.000,-
Zboží	- 329.000,-	Výsledek hospodaření 2006	66.000,-
Výnosy příštích období	0,-		
Peníze	470.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	154.000,-	Tržby z prodeje zboží	220.000,-
VH = zisk	66.000,-		

Řešení podle ČSÚ

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	500.000,-	pohledávky	tržba za zboží
1. 12. úbytek zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30. 12. úhrada od odběratele	250.000,-	peníze	pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2005

Pohledávky	250.000,-	Výsledek hospodaření	150.000,-
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	250.000,-		

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	500.000,-
VH = zisk	150.000,-		

2006

30. 3. úhrada od odběratele	220.000,-	peníze	pohledávky
30. 3. vrácené zboží	21.000,-	zboží	náklady na zboží
30. 3. úprava tržeb	30.000,-	tržby za zboží	pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2006

Pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	150.000,-
Zboží	- 329.000,-	Výsledek hospodaření 2006	- 9.000,-
Peníze	470.000,-		

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	- 21.000,-	Tržby z prodeje zboží	- 30.000,-
VH = ztráta	9.000,-		

Poznámka:

Pro názornost jsou rozvahy i výsledovky (resp. výkazy zisku a ztráty) uvedeny narůstajícím způsobem ve zjednodušeném rozsahu (resp. v rozsahu zachycujícím pouze transakci).

Hodnocení:

Je patrné, že po ukončení transakce je dosaženo stejného výsledku hospodaření z transakce, ovšem s rozdílnými výsledky v jednotlivých letech. České účetnictví nebere v úvahu odhad vratek, mezinárodní úprava tyto vratky přesvědčivě zachycuje v účetnictví, je proto vhodnější a poskytuje věrnější obraz skutečnosti.

8.2.Situace: Úhrada po dodávce – splátkové prodeje

Zadání:

Společnost prodává zboží, podle dohody s odběratelem na splátky, aniž by společnost požadovala úrok z obchodního úvěru. 30. 12. 2005 obdržela 1. splátku 100.000,- měnových jednotek, 31. 12. 2006 obdržela 2. splátku 250.000,- měnových jednotek, 31. 12. 2007 obdržela 3. splátku 150.000,- měnových jednotek.

Řešení podle US GAAP, podle IFRS

IFRS nemá zvláštní požadavky na vykazování této situace ve výsledovce, pouze doporučuje užití akruální metody. Vykazování splátkového prodeje je většinou upraveno národními úpravami. US GAAP takovéto situace řeší podrobněji. Řešení podle US GAAP je přijatelné i pro IFRS. V mezinárodní praxi lze splátkové prodeje vykazovat třemi způsoby – akruální metodou, splátkovou metodou a metodou úhrady nákladů.

Akruální metoda

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	500.000,-	pohledávky	tržby za zboží
1. 12. výdejka zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30.12. splátka od odběratele	100.000,-	peníze	pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2005

Pohledávky	400.000,-	Výsledek hospodaření	150.000,-
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	100.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	500.000,-
Výsledek hospodaření = zisk 150.000,-			

2006

31. 12. splátka od odběratele 250.000,- peníze pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2006

Pohledávky	150.000,-	Výsledek hospodaření 2005	150.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	350.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření	0,-		

2007

31. 12. splátka od odběratele 150.000,- peníze pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2007

Pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	150.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	500.000,-	Výsledek hospodaření 2007	0,-

Výsledovka k 31. 12. 2007

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření	0,-		

Splátková metoda

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	500.000,-	pohledávky	
	350.000,-		tržby za zboží
	150.000,-		výnosy př.období
1. 12. výdejka zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30.12. splátka od odběratele	100.000,-	peníze	pohledávky
31.12. poměrná část tržeb (zisku)	30.000,-	výnosy př. období	tržby za zboží

$$\text{poměrná část zisku} = 100000 * \left(1 - \frac{350000}{500000}\right) = 30000$$

Rozvaha k 31. 12. 2005

Pohledávky	400.000,-	Výsledek hospodaření	30.000,-
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	100.000,-		
Výnosy příštích období	- 120.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	380.000,-
Výsledek hospodaření = zisk	30.000,-		

2006

31. 12. splátka od odběratele	250.000,-	peníze	pohledávky
31. 12. poměrná část tržeb (zisku)	75.000,-	výnosy př. období	tržby za zboží

$$\text{poměrná část zisku} = 250000 * \left(1 - \frac{350000}{500000}\right) = 75000$$

Rozvaha k 31. 12. 2006

Pohledávky	150.000,-	Výsledek hospodaření 2005	30.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	75.000,-
Peníze	350.000,-		
Výnosy příštích období	- 45.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	75.000,-
Výsledek hospodaření	75.000,-		

2007

31. 12. splátka od odběratele	150.000,-	peníze	pohledávky
-------------------------------	-----------	--------	------------

31.12. poměrná část tržeb (zisku) 45.000,- výnosy př. období tržby za zboží

$$\text{poměrná část zisku} = 150000 * \left(1 - \frac{350000}{500000}\right) = 45000$$

Rozvaha k 31. 12. 2007

Pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	30.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	75.000,-
Peníze	500.000,-	Výsledek hospodaření 2007	45.000,-
Výnosy příštích období	0,-		

Výsledovka k 31. 12. 2007

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	45.000,-
Výsledek hospodaření	45.000,-		

Metoda úhrady nákladů

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	500.000,-	pohledávky	tržby za zboží
1. 12. výdejka zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30. 12. splátka od odběratele	100.000,-	peníze	pohledávky
30. 12. úprava nákladů a tržeb	500.000,-	tržby za zboží	
	350.000,-		náklady na zboží
	150.000,-		výnosy př.období

Rozvaha k 31. 12. 2005

Pohledávky	400.000,-	Výsledek hospodaření	0,-
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	100.000,-		
Výnosy příštích období	- 150.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření = zisk 0,-			

2006

31. 12. splátka od odběratele	250.000,-	peníze	pohledávky
-------------------------------	-----------	--------	------------

Rozvaha k 31. 12. 2006

Pohledávky	150.000,-	Výsledek hospodaření 2005	0,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	350.000,-		
Výnosy příštích období	- 150.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření 0,-			

2007

31. 12. splátka od odběratele	150.000,-	peníze	pohledávky
31. 12. zúčtování tržeb	150.000,-	výnosy př. období	
	500.000,-		tržby za zboží
	350.000,-	náklady na zboží	

Rozvaha k 31. 12. 2007

Pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	0,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	500.000,-	Výsledek hospodaření 2007	150.000,-
Výnosy příštích období	0,-		

Výsledovka k 31. 12. 2007

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	150.000,-
Výsledek hospodaření 150.000,-			

Řešení podle ČSÚ

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	500.000,-	pohledávky	tržby za zboží
1. 12. výdejka zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30.12. splátka od odběratele	100.000,-	peníze	pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2005

Pohledávky	400.000,-	Výsledek hospodaření	150.000,-
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	100.000,-		

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	500.000,-
Výsledek hospodaření = zisk	150.000,-		

2006

31. 12. splátka od odběratele	250.000,-	peníze	pohledávky
-------------------------------	-----------	--------	------------

Rozvaha k 31. 12. 2006

Pohledávky	150.000,-	Výsledek hospodaření 2005	150.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	350.000,-		

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření	0,-		

2007

31. 12. splátka od odběratele	150.000,-	peníze	pohledávky
-------------------------------	-----------	--------	------------

Rozvaha k 31. 12. 2007

Pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	150.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	500.000,-	Výsledek hospodaření 2007	0,-

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2007

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření	0,-		

Poznámka:

Pro názornost jsou rozvahy i výsledovky (resp. výkazy zisku a ztráty) uvedeny narůstajícím způsobem ve zjednodušeném rozsahu (resp. v rozsahu zobrazujícím pouze transakci).

Hodnocení:

Opět je zřejmé, že po ukončení transakce je dosaženo stejného celkového výsledku hospodaření z transakce, ovšem s rozdílnými výsledky v jednotlivých letech. Postup podle české legislativy je shodný s akruální metodou, která je nejčastěji užívanou v Evropě. Americké společnosti nejčastěji užívají splátkovou metodu, která nejvěrněji zobrazuje ekonomický prospěch, který plyne do společnosti – podle výše splátky uzná poměrnou výši tržeb, respektive zisku, protože je vykázána částka tržeb již snížená o náklady. Metoda úhrady nákladů se zdá být nejméně vhodnou metodou, protože zisk z transakce vykazuje až po obdržení částky, která převyší náklady na transakci.

8.3.Situace: Úhrada po dodávce – splátkové prodeje včetně úroku

Zadání:

Společnost prodává zboží, podle dohody s odběratelem na splátky, společnost požaduje úrok z obchodního úvěru. 30. 12. 2005 obdržela 1. splátku 100.000,- měnových jednotek. Obchodní úvěr ve výši 400.000,- měnových jednotek má být uhrazen čtyřmi pravidelnými splátkami vždy na konci roku po dobu následujících 4 let, tj. k 31. 12. 2006, k 31. 12. 2007, k 31. 12. 2008 a k 31. 12. 2009. Obchodní úvěr je úročen 10 % p.a.

Výše pravidelných splátek se zjistí pomocí umořovatele:

$$A = J_0 * \frac{(1+i)^n * i}{(1+i)^n - 1}$$

$$A = 400000 * \frac{(1+0,1)^4 * 0,1}{(1+0,1)^4 - 1} = 126.188,32$$

Řešení podle US GAAP, podle IFRS

Stejně jako u předchozího případu splátkových prodejů nemá IFRS zvláštní požadavky na vykazování této situace ve výsledovce, doporučuje však užití akruální metody. US GAAP řeší situace splátkových prodejů s úrokem z obchodního úvěru podrobněji, stejně jako v případě prodejů na splátky bez požadovaného úroku z obchodního úvěru. Řešení podle US GAAP je přijatelné i pro IFRS. Splátkové prodeje včetně úroků z obchodního úvěru lze opět vykazovat třemi způsoby – akruální metodou, splátkovou metodou a metodou úhrady nákladů.

Akruální metoda

Tab.3.

Datum	Splátka	Úrok	Snížení pohledávky	Stav pohledávky
1. 12. 2005				500.000,-
30. 12. 2005	100.000,-		100.000,-	400.000,-
31. 12. 2006	126.188,32	40.000,-	86.188,32	313.811,68
31. 12. 2007	126.188,32	31.381,17	94.807,15	219.004,53
31. 12. 2008	126.188,32	21.900,45	104.287,87	114.716,66
31. 12. 2009	126.188,32	11.471,66	114.716,66	0,-
Celkem	604.753,28	104.753,28	-	-

Zdroj: autorka.

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	500.000,-		tržby za zboží
	604.753,28	hrubé pohledávky	
	104.753,28		úrok
1. 12. výdejka zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30.12. splátka od odběratele	100.000,-	peníze	hrubé pohled.

Rozvaha k 31. 12. 2005

Hrubé pohledávky	504.753,28	Výsledek hospodaření	150.000,-
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	100.000,-		
Nerealizovaný úrok	- 104.753,28		

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	500.000,-
Výsledek hospodaření = zisk 150.000,-			

2006

31. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	40.000,-	nerealizovaný úrok	výnosové úroky

Rozvaha k 31. 12. 2006

Hrubé pohledávky	378.564,96	Výsledek hospodaření 2005	150.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	40.000,-
Peníze	226.188,32		
Nerealizovaný úrok	- 64.753,28		

Výsledovka k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
		Výnosové úroky	40.000,-
Výsledek hospodaření = zisk	40.000,-		

2007

31. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	31.381,17	nerealizovaný úrok	výnosové úroky

Rozvaha k 31. 12. 2007

Hrubé pohledávky	252.376,64	Výsledek hospodaření 2005	150.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	40.000,-
Peníze	352.376,64	Výsledek hospodaření 2007	
	31.381,17		
Nerealizovaný úrok	- 33.372,11		

Výsledovka k 31. 12. 2007

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
		Výnosové úroky	31.381,17
Výsledek hospodaření = zisk	31.381,17		

2008

30.12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	21.900,45	nerealizovaný úrok	výnosové úroky

Rozvaha k 31. 12. 2008

Hrubé pohledávky	126.188,32	Výsledek hospodaření 2005	150.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	40.000,-
Peníze	478.564,96	Výsledek hospodaření 2007	
	31.381,17		
Nerealizovaný úrok	- 11.471,66	Výsledek hospodaření 2008	
	21.900,45		

Výsledovka k 31. 12. 2008

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
		Výnosové úroky	21.900,45
Výsledek hospodaření = zisk	21.900,45		

2009

31. 12. splátka od odběratele	129.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	11.471,66	nerealizovaný úrok	výnosové úroky

Rozvaha k 31. 12. 2009

Hrubé pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	150.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	40.000,-
Peníze	604.753,28	Výsledek hospodaření 2007	31.381,17
Nerealizovaný úrok	0,-	Výsledek hospodaření 2008	21.900,45
		Výsledek hospodaření 2009	11.471,66

Výsledovka k 31. 12. 2009

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
		Výnosové úroky	11.471,66
Výsledek hospodaření = zisk	11.471,66		

Splátková metoda

Tab.4.

Datum	Splátka	Úrok	Snížení pohledávky	Stav pohledávky	Výnos
1. 12. 2005				500.000,-	
30. 12. 2005	100.000,-		100.000,-	400.000,-	30.000,-
31. 12. 2006	126.188,32	40.000,-	86.188,32	313.811,68	25.856,50
31. 12. 2007	126.188,32	31.381,17	94.807,15	219.004,53	28.442,15
31. 12. 2008	126.188,32	21.900,45	104.287,87	114.716,66	31.286,35
31. 12. 2009	126.188,32	11.471,66	114.716,66	0,-	34.415,-
Celkem	604.753,28	104.753,28	-	-	150.000,-

Zdroj: autorka.

$$\text{Výnos} = \text{snížení pohledávky} * \left(1 - \frac{\text{pořizovací cena zboží}}{\text{prodejní cena zboží}} \right)$$

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	604.753,28	hrubé pohledávky	
	350.000,-		tržby za zboží
	150.000,-		výnosy př.období
	104.753,28		nerealiz.úrok
1. 12. výdejka zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30.12. splátka od odběratele	100.000,-	peníze	hrubé pohled.
31.12. poměrná část tržeb (zisku)	30.000,-	výnosy př. období	tržby za zboží

Rozvaha k 31. 12. 2005

Hrubé pohledávky	504.753,28	Výsledek hospodaření	30.000,-
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	100.000,-		
Nerealizovaný úrok	- 104.753,28		
Výnosy příštích období	- 120.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	380.000,-
Výsledek hospodaření = zisk	30.000,-		

2006

31. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	40.000,-	nerealizovaný úrok	výnosové úroky
31.12. poměrná část tržeb (zisku)	25.856,50	výnosy př. období	tržby za zboží

Rozvaha k 31. 12. 2006

Hrubé pohledávky	378.564,96	Výsledek hospodaření 2005	30.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	
	65.856,50		
Peníze	226.188,32		
Nerealizovaný úrok	- 64.753,28		
Výnosy příštích období	- 94.143,50		

Výsledovka k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	25.853,50
		Výnosové úroky	40.000,-
Výsledek hospodaření = zisk	65.856,50		

2007

31. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	31.381,17	nerealizovaný úrok	výnosové úroky
31.12. poměrná část tržeb (zisku)	28.442,15	výnosy př. období	tržby za zboží

Rozvaha k 31. 12. 2007

Hrubé pohledávky	252.376,64	Výsledek hospodaření 2005	30.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	65.856,50
Peníze	352.376,64	Výsledek hospodaření 2007	59.823,32
Nerealizovaný úrok	- 33.372,11		
Výnosy příštích období	- 65.701,15		

Výsledovka k 31. 12. 2007

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	28.442,15
		Výnosové úroky	31.381,17
Výsledek hospodaření = zisk	59.823,32		

2008

30. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	21.900,45	nerealizovaný úrok	výnosové úroky
31. 12. poměrná část tržeb (zisku)	31.286,35	výnosy př. období	tržby za zboží

Rozvaha k 31. 12. 2008

Hrubé pohledávky	126.188,32	Výsledek hospodaření 2005	30.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	65.856,50
Peníze	478.564,96	Výsledek hospodaření 2007	59.823,32
Nerealizovaný úrok	- 11.471,66	Výsledek hospodaření 2008	53.186,80
Výnosy příštích období	- 34.415,-		

Výsledovka k 31. 12. 2008

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	31.286,35
		Výnosové úroky	21.900,45
Výsledek hospodaření = zisk	53.186,80		

2009

31. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	11.471,66	nerealizovaný úrok	výnosové úroky
31.12. poměrná část tržeb (zisku)	34.415,-	výnosy př. období	tržby za zboží

Rozvaha k 31. 12. 2009

Hrubé pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	30.000,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	65.856,50
Peníze	604.753,28	Výsledek hospodaření 2007	59.823,32
Nerealizovaný úrok	0,-	Výsledek hospodaření 2008	53.186,80
Výnosy příštích období	0,-	Výsledek hospodaření 2009	45.886,66

Výsledovka k 31. 12. 2009

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	34.415,-
		Výnosové úroky	11.471,66
Výsledek hospodaření	45.886,66		

Metoda úhrady nákladů

Tab.5.

Datum	Splátka	Úrok	Snížení pohledávky	Stav pohledávky	Výnos
1. 12. 2005				500.000,-	-
30. 12. 2005	100.000,-		100.000,-	400.000,-	-
31. 12. 2006	126.188,32	40.000,-	86.188,32	313.811,68	-
31. 12. 2007	126.188,32	31.381,17	94.807,15	219.004,53	-
31. 12. 2008	126.188,32	21.900,45	104.287,87	114.716,66	35.283,34
31. 12. 2009	126.188,32	11.471,66	114.716,66	0,-	114.716,66
Celkem	604.753,28	104.753,28	-	-	150.000,-

Zdroj: autorka.

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	604.753,28	hrubé pohledávky	
	500.000,-		tržby za zboží
	104.753,28		nerealiz. úrok
1. 12. výdejka zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30.12. splátka od odběratele	100.000,-	peníze	hrubé pohled.
31.12. úprava nákladů a tržeb	500.000,-	tržby za zboží	
	350.000,-		náklady na zboží
	150.000,-		výnosy př.období

Rozvaha k 31. 12. 2005

Hrubé pohledávky	504.753,28	Výsledek hospodaření	0,-
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	100.000,-		
Nerealizovaný úrok	- 104.753,28		
Výnosy příštích období	- 150.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření = zisk	0,-		

2006

31. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	40.000,-	nerealizovaný úrok	výnosové úroky

Rozvaha k 31. 12. 2006

Hrubé pohledávky	378.564,96	Výsledek hospodaření 2005	0,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	40.000,-
Peníze	226.188,32		
Nerealizovaný úrok	- 64.753,28		
Výnosy příštích období	- 150.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
		Výnosové úroky	40.000,-
Výsledek hospodaření = zisk	40.000,-		

2007

31. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	31.381,17	nerealizovaný úrok	výnosové úroky

Rozvaha k 31. 12. 2007

Hrubé pohledávky	252.376,64	Výsledek hospodaření 2005	0,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	40.000,-
Peníze	352.376,64	Výsledek hospodaření 2007	31.381,17
Nerealizovaný úrok	- 33.372,11		
Výnosy příštích období	- 150.000,-		

Výsledovka k 31. 12. 2007

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
		Výnosové úroky	31.381,17
Výsledek hospodaření = zisk	31.381,17		

2008

30.12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
------------------------------	------------	--------	---------------

31. 12. zúčtování úroku	21.900,45	nerealizovaný úrok	výnosové úroky
31.12. poměrná část tržeb (zisku)	35.283,34	výnosy př. období	tržby za zboží

Rozvaha k 31. 12. 2008

Hrubé pohledávky	126.188,32	Výsledek hospodaření 2005	0,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	40.000,-
Peníze	478.564,96	Výsledek hospodaření 2007	31.381,17
Nerealizovaný úrok	- 11.471,66	Výsledek hospodaření 2008	57.183,79
Výnosy příštích období	- 114.716,66		

Výsledovka k 31. 12. 2008

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	35.283,34
		Výnosové úroky	21.900,45

Výsledek hospodaření = zisk 57.183,79

2009

31. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	hrubé pohled.
31. 12. zúčtování úroku	11.471,66	nerealizovaný úrok	výnosové úroky
31.12. poměrná část tržeb (zisku)	114.716,66	výnosy př. období	tržby za zboží

Rozvaha k 31. 12. 2009

Hrubé pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	0,-
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	40.000,-
Peníze	604.753,28	Výsledek hospodaření 2007	31.381,17
Nerealizovaný úrok	0,-	Výsledek hospodaření 2008	57.183,79
Výnosy příštích období	0,-	Výsledek hospodaření 2009	126.188,32

Výsledovka k 31. 12. 2009

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	114.716,66
		Výnosové úroky	11.471,66

Výsledek hospodaření 126.188,32

Řešení podle ČSÚ

Pro tyto případy neexistuje v české účetní legislativě žádný předpis, proto si česká praxe pro případy splátkových prodejů tvoří své vlastní postupy. Nejčastěji je pohledávka vykázána na počátku splácení, kde úrok je přičten k tržbám. Tento postup neodporuje ani zákonu o účetnictví, protože podle § 25 odst. 1 písm. g se mají pohledávky oceňovat při vzniku jmenovitou hodnotou.

Tab.6.

Datum	Splátka	Snížení pohledávky	Stav pohledávky
1. 12. 2005			604.753,28
30. 12. 2005	100.000,-	100.000,-	504.753,28
31. 12. 2006	126.188,32	126.188,32	378.564,96
31. 12. 2007	126.188,32	126.188,32	252.376,64
31. 12. 2008	126.188,32	126.188,32	126.188,32
31. 12. 2009	126.188,32	126.188,32	-
Celkem	604.753,28	-	-

Zdroj: autorka.

2005

1. 12. faktura na prodané zboží	604.753,28	pohledávky	tržby za zboží
1. 12. výdejka zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
30.12. splátka od odběratele	100.000,-	peníze	pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2005

Pohledávky	504.753,28	Výsledek hospodaření	254.753,28
Zboží	- 350.000,-		
Peníze	100.000,-		

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	604.753,28
Výsledek hospodaření = zisk 254.753,28			

2006

31. 12. splátka od odběratele	126.188,32	peníze	pohledávky
-------------------------------	------------	--------	------------

Rozvaha k 31. 12. 2006

Pohledávky	378.564,96	Výsledek hospodaření 2005	254.753,28
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	226.188,32		

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2006

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření	0,-		

2007

31. 12. splátka od odběratele 126.188,32 peníze pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2007

Pohledávky	252.376,64	Výsledek hospodaření 2005	254.753,28
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	352.376,64	Výsledek hospodaření 2007	0,-

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2007

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření	0,-		

2008

30.12. splátka od odběratele 126.188,32 peníze pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2008

Pohledávky	126.188,32	Výsledek hospodaření 2005	254.753,28
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	478.564,96	Výsledek hospodaření 2007	0,-
		Výsledek hospodaření 2008	0,-

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2008

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření	0,-		

2009

31. 12. splátka od odběratele 129.188,32 peníze pohledávky

Rozvaha k 31. 12. 2009

Pohledávky	0,-	Výsledek hospodaření 2005	257.753,28
Zboží	- 350.000,-	Výsledek hospodaření 2006	0,-
Peníze	604.753,28	Výsledek hospodaření 2007	0,-
		Výsledek hospodaření 2008	0,-
		Výsledek hospodaření 2009	0,-

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2009

Náklady na prodané zboží	0,-	Tržby z prodeje zboží	0,-
Výsledek hospodaření	0,-		

Česká účetní legislativa umožňuje také postup, kdy je úrok z obchodního úvěru časově rozlišen. Postup účtování by v tomto případě byl shodný s aktuální metodou, jak je uvedena v mezinárodní úpravě.

Poznámka:

Pro názornost jsou rozvahy i výsledovky (resp. výkazy zisku a ztráty) uvedeny narůstajícím způsobem ve zjednodušeném rozsahu (resp. v rozsahu zobrazujícím pouze transakci).

Hodnocení:

Opět je zřejmé, že po ukončení transakce je dosaženo stejného celkového výsledku hospodaření z transakce, ovšem s rozdílnými výsledky v jednotlivých letech. Výsledek hospodaření je ovšem vyšší, než v předchozích dvou situacích, o úrok z poskytnutého obchodního úvěru. Postup podle české legislativy je v tomto případě velmi jednoduchý – úrok z obchodního úvěru je vykázán spolu s tržbou z prodeje zboží. Takto vykázaná tržba může vyvolat dojem, že zboží bylo prodáno za cenu o více než 20 % vyšší. Užití druhé metody, kterou připouští česká legislativa, je shodné s mezinárodní aktuální metodou. Splátková metoda opět nejvěrněji zobrazuje ekonomický prospěch, který plyne do společnosti – podle výše splátky je uznána poměrná výše zisku a příslušná výše časově

rozlišeného úroku z obchodního úvěru.. Metoda úhrady nákladů vykazuje zisk až poté, co obdrží částku, která v souhrnu převyšší náklady na transakci, ovšem úroky z obchodního úvěru jsou také při užití této metody časově rozlišeny.

8.4.Situace: Záruky (rezervy)

Zadání:

Společnost prodala zboží 1. 12. 2005, na něž poskytla pětiletou záruku, ačkoliv zákon vyžaduje pouze dva roky. Na základě svých předchozích zkušeností odhadla, že bude mít náklady ve výši 1 % prodejní ceny během zákonné záruční lhůty a další 2 % během smluvní záruční lhůty. 15. 3. 2006 uznala reklamaci v hodnotě 500,- měnových jednotek, 25. 5. 2008 vydá 750,- měnových jednotek, aby provedla záruční opravu. Po skončení smluvní lhůty zůstal na rezervně zůstatek 100,- měnových jednotek.

Řešení podle US GAAP, podle IFRS

Řešení záruk a záručních oprav je upraveno stejně v obou mezinárodních úpravách.

2005

1. 12. prodej zboží	500.000,-	pohledávky	tržby za zboží
1. 12. úbytek zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
1. 12. zaúčtování tvorby rezervy a opravné položky na reklamace a záruční opravy			
	3.000,-	opravná položka na reklamace	
	6.000,-	náklad na reklamace	
	9.000,-		rezerva na reklamace

Rozvaha k 31. 12. 2005

Pohledávky	300.000,-	Výsledek hospodaření	141.000,-
Zboží	- 350.000,-	Rezerva na reklamace	9.000,-

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	500.000,-
Náklad na reklamace	6.000,-	Opravná položka na reklamace	-3.000,-
Výsledek hospodaření	141.000,-		

2006

15. 3. uznání reklamace zboží	500,-	rezerva na reklamace	peníze
-------------------------------	-------	----------------------	--------

8.5.Situace: Slevy

Zadání:

Společnost odběrateli nabízí skonto 2 %, pokud odběratel zboží uhradí do deseti dnů, tj. do 11. 12. 2005.

Řešení podle US GAAP, podle IFRS

Obě mezinárodní úpravy v případě slev postupují stejným způsobem, tj. případnou slevu či skonto vykazují jako zvláštní řádkovou položku – Přínosy a újmy v případě US GAAP, resp. Ostatní provozní náklady v případě IFRS.

1. 12. 2005	tržba za zboží	500.000,-	pohledávky	tržby za zboží
1. 12. 2005	náklady na zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
11. 12. 2005	úhrada	490.000,-	peníze	
		500.000,-		pohledávky
		10.000,-	slevy (loss)	

Rozvaha k 31. 12. 2005

Peníze	490.000,-	Výsledek hospodaření	140.000,-
Zboží	- 350.000,-		
Pohledávky	0,-		

Výsledovka k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	500.000,-
Loss	10.000,-		
Výsledek hospodaření	140.000,-		

Řešení podle ČSÚ

Česká legislativa řeší rezervy velmi prostě – snížením tržeb.

1. 12. 2005	tržba za zboží	500.000,-	pohledávky	tržby za zboží
1. 12. 2005	náklady na zboží	350.000,-	náklady na zboží	zboží
11. 12. 2005	úhrada	490.000,-	peníze	
		500.000,-		pohledávky
		10.000,-	tržby	

Rozvaha k 31. 12. 2005

Peníze	490.000,-	Výsledek hospodaření	140.000,-
Zboží	- 350.000,-		
Pohledávky	0,-		

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2005

Náklady na prodané zboží	350.000,-	Tržby z prodeje zboží	490.000,-
Výsledek hospodaření	140.000,-		

Poznámka:

Pro názornost jsou rozvahy i výsledovka (resp. výkaz zisku a ztráty) uvedeny ve zjednodušeném rozsahu (resp. v rozsahu zobrazujícím pouze transakci).

Hodnocení:

Mezinárodní úprava v případě slev jednoznačně odděluje tržby a slevy, aby bylo nezávislému uživateli na první pohled jasné, kolik ve skutečnosti činily tržby z prodeje zboží a kolik slevy na zboží poskytnuté. Poskytování slev musí být také velmi podrobně doplněno odůvodněním jejich poskytování. V české úpravě je zcela nemožné oddělit tržby od slev, protože slevy jsou účtovány jako snížení tržeb. Tento postup považuji za naprosto nevyhovující.

8.6. Celkové hodnocení metod vykazování tržeb z prodeje zboží

Přehled výsledků hospodaření jednotlivých let v různých situacích

Tab.7.

SITUACE	MEZINÁRODNÍ ÚPRAVA	ČESKÁ ÚPRAVA		
Existence velkého procenta vratek	pokud jsou splněny podmínky pro vykázání tržeb: VH 2005 = 135.000,- VH 2006 = 6.000,- Celkový VH = 141.000,-	VH 2005 = 150.000,- VH 2006 = - 9.000,- Celkový VH = 141.000,-		
	pokud nejsou splněny podmínky pro vykázání tržeb: VH 2005 = 75.000,- VH 2006 = 66.000,- Celkový VH = 141.000,-			
Prodej na splátky bez úroku	Výsledek hospodaření			
	Rok	Akruální metoda	Splátková metoda	Metoda úhrady nákladů
	2005	150.000,-	30.000,-	0,-
	2006	0,-	75.000,-	0,-
	2007	0,-	45.000,-	150.000,-
	Celkem	150.000,-	150.000,-	150.000,-
Prodej na splátky včetně úroku	Výsledek hospodaření			
	Rok	Akruální metoda	Splátková metoda	Metoda úhrady nákladů
	2005	150.000,-	30.000,-	0,-
	2006	40.000,-	65.856,50	40.000,-
	2007	31.381,17	59.823,32	31.381,17
	2008	21.900,45	53.186,80	57.183,79
	2009	11.471,66	45.886,66	126.188,32
	Celkem	254.753,28	254.753,28	254.753,28
Záruky (rezervy)	VH 2005 = 141.000,-	VH 2005 = 141.000,-		
Slevy	VH 2005 = 140.000,-	VH 2005 = 140.000,-		

Zdroj: autorka.

Z tabulky je zřejmé, že celkový výsledek hospodaření z transakce v jednotlivých situacích je při použití mezinárodních postupů po ukončení transakce stejný jako při použití české legislativy. K rozdílným výsledkům ovšem dochází v jednotlivých letech.

Nejvíce patrné je to u splátkových prodejů, kde mezinárodní úprava umožňuje tři alternativy řešení takových prodejů. Metoda akruální je v podstatě shodná s českou

úpravou, tj. vykazuje tržby v okamžiku prodeje. Dalším způsobem vykazování splátkového prodeje je metoda úhrady nákladů, podle které jsou tržby vykázány až v okamžiku, kdy přijaté platby převýší náklady spojené s prodejem takového zboží. Nejčastěji užívanou metodou, a podle mého názoru také nejvhodnější, je metoda splátková, která nejvěrněji zobrazuje ekonomický prospěch, který plyne do společnosti (pokud ekonomickým prospěchem uvažujeme přijaté platby, tj. peníze).

Rozdílná výše vykázaných výsledků hospodaření v jednotlivých letech by mohla mít podstatný význam v případě, že by došlo například k daňové reformě, resp. ke změně výše daně z příjmů právnických osob. Pokud by česká společnost mohla použít splátkovou metodu nebo metodu úhrady nákladů, mohla by, při případném snižování sazby daně z příjmů právnických osob, „ušetřit“ na dani.

V situaci, která se zabývá rezervami na reklamace a záruční opravy, bylo rovněž dosaženo stejného konečného výsledku hospodaření podle mezinárodní i české úpravy, ovšem s rozdílným postupem. Musím podotknout, že mezinárodní úprava je vhodnější, a to z důvodu větší průkaznosti a „průhlednosti“.

Obdobně je tomu také v případě slev, kdy v mezinárodní úpravě jsou tržby a slevy vykázány oddělně, naproti tomu podle české účetní legislativy znamenají slevy snížení tržeb. Českou úpravu opět neshledávám vhodnou, mezinárodní postup je opět vhodnějším a průhlednějším řešením.

Užití mezinárodních úprav česká legislativa neumožňuje, ale výše uvedené situace nastínila rozdílnosti, ke kterým dochází u účetních jednotek, které mají v České republice povinnost sestavovat účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, tj. u takových účetních jednotek, které vedou své účetnictví dvojmo – jednou v souladu s českou účetní legislativou, jednou v souladu s IAS/IFRS.

Při zpracování praktické části mi byla vhodným vodítkem publikace KRUPOVÁ, L. IAS v příkladech, 2002, ve které autorka zpracovává mimo jiné případy tržeb z prodeje zboží podle jednotlivých momentů jejich uznání. Vhodnou pomůckou mi byla také kniha MLÁDEK, R. Světové účetnictví, na které jsem vystavěla případ rezerv na záruční opravy a reklamace.

9. ZÁVĚR

Cílem práce bylo zhotovit přehledný způsob metod uznání tržeb z prodeje zboží, tyto metody charakterizovat a vhodně doplnit na konkrétním případě. Začátek práce stručně seznamuje s harmonizací účetnictví, neboť toto téma je velmi aktuální v současném účetním světě. Další část práce je věnována vymezení zboží, jeho oceňování, nákladům a výnosům z jeho prodeje. Následuje část věnovaná metodám a způsobům uznání tržeb z prodeje zboží. Praktická část se již zabývá konkrétním případem tržeb z prodeje zboží, na kterém jsou aplikovány metody zobrazené v teoretickém základě.

Účetnictví v České republice je striktně podřízeno daňové legislativě, z toho vyplývá, že postupy účtování jsou zaměřeny na daňovou úpravu. Podle české úpravy se mají tržby účtovat na základě vydaných faktur. Zahraniční úpravy právě toto účtování odmítají, protože odporuje požadavku věrného zobrazení výnosů ve výsledovce. Česká účetní praxe také nemá žádné požadavky pro účtování prodejů s velkým procentem vratek zboží, pro splátkové prodeje apod. Další velkou odlišností je fakt, že česká účetní praxe chápe položky jako Aktivace a Změna stavu jako výnosy. Mezinárodní úprava tuto problematiku řeší odděleně od výnosů, resp. s výnosy tyto položky vůbec nespojuje. Standard 18 se tedy zabývá jen částí problematiky, která je v české účetní praxi nazývána výnosy. V české účetní legislativě chybí definice pojmu výnosy a jednoznačná pravidla pro jejich vykazování.

Základní přístup standardu 18 je vykazování výnosů na základě ekonomické podstaty, po splnění podmínek, které jsou ve standardu uvedeny. Česká praxe však jednoznačně upřednostňuje fiskální zájmy státu nad ekonomickou podstatou v otázce vykazování výnosů. V národních úpravách států západní Evropy a v USA existují velmi přísné postupy pro vykazování výnosů. Tyto předpisy v české legislativě zcela chybějí. Zcela žádoucí by byla aplikace tohoto standardu do českých podmínek, ovšem toto není v současné době možné – důvodem je podmínka oddělení účetnictví a daní v České republice. Teprve pak by bylo možno zavést do české legislativy definici výnosů tak, jak je chápána standardem 18 – Výnosy, a z ní vyplývající účetní postupy.

Nejpodstatnější rozdíl mezi českými účetními předpisy na jedné straně a IAS/IFRS a US GAAP na straně druhé, je ten, že v české účetní legislativě chybí koncepční rámec,

ve kterém by byl vymezen cíl, obsah a metody finančního účetnictví. Z tohoto důvodu lze spatřovat rozdílnosti také v úpravách obchodní činnosti firmy, tj. v otázkách oceňování zboží, v nákladech, resp. tržbách z jeho prodeje a zejména v oblasti uznání a vykázání těchto tržeb.

Při vymezení, oceňování, vykazování a účtování o zboží se v podstatě česká účetní legislativa shoduje s mezinárodní úpravou. Zajímavostí ovšem je otázka zahrnování úroků do pořizovací ceny zboží, kterou řeší standard 23 – Výpůjční náklady – ten říká, že takovýto úrok se zahrne do ceny zboží pouze pokud trvá dlouhou dobu, než je zboží schopné prodeje. Česká úprava se tímto vůbec nezabývá, tj. takový úrok by byl finančním nákladem.

V otázce vykazování zboží se úpravy také víceméně shodují. Česká i mezinárodní úprava používá metodu LCM (lower of cost or market), i když v českém zákoně o účetnictví nemá tato metoda konkrétní název. Při aplikaci metody LCM je možné setkat se se dvěma interpretacemi „marketu“ - čistá realizovatelná hodnota nebo reprodukční hodnota, proto je vhodné, aby společnost v účetní závěrce uvedla svou interpretaci této metody. Rozdílnost oproti české úpravě lze spatřovat v otázce účetního zahrnutí odpisu hodnoty zásob – česká opravná položka je provozním nákladem, mezinárodní odpis hodnoty zásob je vykázán jako ztráta (loss), neboli neprovozní položka.

Při prodeji zboží se lze setkat ještě s jednou odlišností. US GAAP stále ještě, na rozdíl od ČSÚ a IAS/IFRS, umožňuje užívat metodu LIFO. Národní úpravy některých evropských zemí (např. Německo, Velká Británie) užití této metody povolují, ovšem firmy ji běžně nevyužívají.

V otázce nákladů a výnosů, resp. tržeb lze spatřovat podstatnější rozdílnosti. US GAAP totiž chápe náklad jako ekonomickou oběť (cost), která umožnila nějakou konkrétní a specifickou tržbu. To také znamená, že společnost nikdy nesmí účtovat náklady dřív než tržby, a také musí v účetnictví sledovat a spojit každý konkrétní náklad s každou konkrétní tržbou. Podle českého pojetí nákladů není nutné, aby náklad byl spojen s konkrétní tržbou, ale s tržbami jako takovými, z čehož vyplývá, že není problém promítnout ekonomickou oběť do nákladů dříve, než tato vedla k ekonomické výhodě, neboli tržbě. Tento postup je podle mezinárodní úpravy naprosto nemyslitelný.

Největší rozdílnosti lze shledat v otázce vykazování, resp. uznání tržeb z prodeje zboží. Podle české legislativy vzniká společnosti výnos v okamžiku, kdy byla vystavena faktura, bez ohledu na ostatní okolnosti a podmínky prodeje, což je způsobeno výše zmiňovanou podřízeností účetnictví daňové legislativě v České republice. Naproti tomu

IAS/IFRS a US GAAP udávají exaktní podmínky, kdy lze tržbu (výnos) uznat. To znamená, že na rozdíl od české legislativy, bere mezinárodní úprava v úvahu otázku ekonomického užitku, kontroly či rizika vyplývajícího z vlastnictví zboží. Pokud by tedy účetní jednotka postupovala podle mezinárodní úpravy, porušila by tak českou legislativu.

V praktické části práce jsem na jednotlivých situacích prokázala, že výsledek hospodaření z transakce po jejím ukončení, je při použití mezinárodních postupů stejný, jako při použití české legislativy. Odlišné jsou však postupy, jakými jsou výsledky hospodaření dosahovány, a také výsledky, ke kterým dochází v jednotlivých letech. Výsledky, ke kterým jsem v praktické části dospěla, jsou prezentovány v jejím závěru.

Závěrem lze konstatovat, že v české praxi je třeba postupovat podle české legislativy, v mezinárodní praxi podle mezinárodních úprav IAS/IFRS a US GAAP. Ovšem účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou zároveň emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských zemích Evropské unie, jsou povinny pro účtování a sestavení účetní závěrky použít Mezinárodní účetní standardy. Aby si tento požadavek neodporoval s postupy české legislativy, musí takovéto účetní jednotky vést účetnictví a zpracovávat výkazy dvakrát – jednou podle české účetní legislativy, která je propojena s daněmi, jednou podle Mezinárodních účetních standardů. Tato „dvojmost“ pak znamená pro účetní jednotky povinné účtovat podle Mezinárodních standardů rozšíření softwarového vybavení v oblasti užívaných účetních programů.

Účetnictví musí být schopné pružně reagovat na zásadní změny odehrávající se v národním a nadnárodním prostředí. Účetní předpisy či standardy, mezinárodní i české, nejsou dané jednou provždy a tedy neměnné. Stejně jako prostředí, i tyto standardy se vyvíjejí – vznikají nové, zanikají staré, novelizují se stávající, vyvíjí se také názory na různou problematiku. Každá obchodní společnost proto musí tyto změny sledovat a být schopna ve svém účetnictví na ně pružně a efektivně reagovat.

10. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. KRUPOVÁ, L. IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou I. díl. 1. vydání. Praha: Ing. Zdenka Vostrovská, CSc. – VOX, 2002. ISBN 80-86324-22-2.
2. MLÁDEK, R. Světové účetnictví: popis a interpretace současně platných pravidel US GAAP podle stavu k 15.12.2001. 2. vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2002. ISBN 80-7201-307-6.
3. MLÁDEK, R. Světové účetnictví: IFRS, US GAAP. 3. vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2005. ISBN 80-7201-519-2.
4. DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. 1. vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2006. ISBN 80-251-1085-0.
5. KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1. vydání. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2004. ISBN 80-7273-095-9.
6. Účetnictví a účetní výkaznictví v ČR po vstupu do EU s dopadem do výuky: sborník pedagogické konference. 1. vydání. Praha: Oeconomica, 2004. ISBN 80-245-0771-4.
7. Firma a konkurenční prostředí 2004: sborník z mezinárodní vědecké konference. 1. vydání. Brno: KONVOJ, spol. s r.o., 2004. ISBN 80-7302-077-7.
8. HÝBLOVÁ, E., SEDLÁČEK, J., VALOUCH, P. Mezinárodní účetnictví. 1. vydání. Brno: Olprint, 2004. ISBN 80-210-3473-4.
9. NEEDLES, B. E., ANDERSON, H. R., CALDWELL, J. C., MILLS, S. K. Principles of accounting. Houghton Mifflin Company, 1996. ISBN 0-395-74564-0.
10. KLAPALOVÁ, A. Transformace účetního systému dle české legislativy na legislativu platnou v Evropské unii. Brno: 2004. ISBN 80-214-2582-2.
11. ADÁMKOVÁ, D. Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů. 1. vydání. Praha: Reprografické studio PEF ČZU, 2003. ISBN 80-213-1034-0.
12. DĚRGEL, M. Oceňování nakoupených zásob. Účetnictví v praxi. 2004, roč. 8, č. 5, s. 21-25.
13. KRUPOVÁ, L. Mezinárodní účetní standard 2 – Zásoby. Účetnictví v praxi 2004, roč. 8, č. 3, s. 30 – 33.

14. Ernst & Young. Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou. 2. vydání. Praha: Audit a služby ekonomického poradenství, 2006.
15. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
16. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.
17. České účetní standardy pro podnikatele.
18. dostupné z www.gaap.cz

11.SUMMARY AND KEYWORDS

This master thesis applies to the revenues from the sale of goods and their recognition in accordance with the Czech accounting standards, IAS and US GAAP.

Particular chapters contain analysis of chosen problems of merchandise (goods) – its definition and pricing, problems of cost and income from the sale. The biggest part of the thesis is deals with the recognition of revenues from the sale of goods.

At first were characterised and analysed individual methods of revenues recording, which were usefully completed with a concrete case applied to Czech accounting standards, IAS and US GAAP, with addition of the impact on the trading income of the company.

KEY WORDS

revenues	tržby
cost of goods sold	ekonomické oběti spojené s prodejem zboží, náklady na prodané zboží
merchandise, finished goods	zboží
earnings process	výdělečný čin
deferred revenue	výnosy příštích období
International Accounting Standards	Mezinárodní účetní standardy
International Financial Reporting Standards	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
Generally Accepted Accounting Principles	Všeobecně uznávané účetní principy

12. PŘÍLOHY

Seznam příloh:

1. Rozvaha – Česká republika
2. Rozvaha – IFRS
3. Rozvaha – US GAAP – minimální struktura
4. Výkaz zisku a ztráty – Česká republika – druhové členění nákladů
5. Výkaz zisku a ztráty – Česká republika – účelové členění nákladů
6. Výsledovka – IFRS – druhové členění nákladů
7. Výsledovka – IFRS – účelové členění nákladů
8. Výsledovka – US GAAP

Příloha č. 1: ROZVAHA – Česká republika

A K T I V A	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	brutto	korekce	netto	
	1	2	3	4
AKTIVA CELKEM				
A Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B Dlouhodobý majetek				
I Dlouhodobý nehmotný majetek				
II Dlouhodobý hmotný majetek				
III Dlouhodobý finanční majetek				
C Oběžná aktiva				
I Zásoby				
II Dlouhodobé pohledávky				
III Krátkodobé pohledávky				
IV Krátkodobý finanční majetek				
D I Časové rozlišení				

P A S I V A	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
	5	6
PASIVA CELKEM		
A Vlastní kapitál		
I Základní kapitál		
II Kapitálové fondy		
III Fondy ze zisku		
IV Výsledek hospodaření minulých let (+, -)		
V Výsledek hospodaření účet. období (+, -)		
B Cizí zdroje		
I Rezervy		
II Dlouhodobé závazky		
III Krátkodobé závazky		
IV Bankovní úvěry a výpomoci		
C I Časové rozlišení		

Příloha č. 2: ROZVAHA - IFRS

ASSETS	AKTIVA
Non-current assets	Dlouhodobá aktiva
Property, plant and equipment	Pozemky, budovy a zařízení
Goodwill	Goodwill
Manufacturing licences	Výrobní licence
Investments in associates	Investice v přidružených podnicích
Other financial assets	Ostatní finanční aktiva
Current assets	Krátkodobá aktiva
Inventories	Zásoby
Trade and other receivables	Obchodní a jiné pohledávky
Prepayments	Předplacené náklady
Cash and cash equivalents	Peníze a peněžní ekvivalenty
Total assets	Aktiva celkem
EQUITY AND LIABILITIES	VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY
Capital and reserves	Kapitál a rezervní fondy
Issued capital	Upsaný kapitál
Reserves	Rezervní fondy
Accumulated profits/(losses)	(Nerozdělené) kumulované zisky/ztráty
Minority interest	Menšinový podíl
Non-current liabilities	Dlouhodobé závazky
Interest bearing borrowings	Úročené půjčky
Deferred tax	Odložená daň
Retirement benefit obligation	Penzijní závazky
Current liabilities	Krátkodobé závazky
Trade and other payables	Obchodní a jiné závazky
Short-term borrowings	Krátkodobé půjčky
Current portion of interest-bearing borrowings	Krátkodobá část úročených půjček
Warranty provision	Rezerva na záruky
Total equity and liabilities	Vlastní kapitál a závazky celkem

Příloha č. 3: ROZVAHA – US GAAP – minimální struktura

ASSETS	AKTIVA
Current Assets Cash and bank deposits Short-term investments Receivables Inventories Prepaid expenses/accruals	Krátkodobá (oběžná) aktiva Peníze a bankovní depozita Krátkodobé investice Pohledávky Zásoby Předplacené náklady/předjímané pol.
* <i>Total Current Assets</i>	* <i>Celkem krátkodobá aktiva</i>
Fixed Assets Long-term investments Property, plant, and equipment Intangible assets	Dlouhodobá (stálá) aktiva Dlouhodobé investice Pozemky, budovy a zařízení Nehmotná aktiva
* <i>Total Fixed Assets</i>	* <i>Celkem dlouhodobá aktiva</i>
Other Assets	Ostatní aktiva
* <i>Total Assets</i>	* <i>Celkem aktiva</i>
LIABILITIES AND SHAREHOLDERS (OWNERS) EQUITY	ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL
Current Liabilities: Accounts Payable, Salaries, etc.	Krátkodobé závazky: Dodavatelé, platy atd.
* <i>Total Current Liabilities</i>	* <i>Celkem krátkodobé závazky</i>
Non-current Liabilities: Long-term bonds, long-term loans, accrued pension cost, etc.	Dlouhodobé závazky: Dlouhodobé dluhopisy, dlouhodobé půjčky, předjímané penzij. náklady aj.
* <i>Total Non/current Liabilities</i>	* <i>Celkem krátkodobé závazky</i>
* <i>Total Liabilities</i>	* <i>Celkem závazky</i>
Owners (Shareholders) Equity: Equity at par (common stock at par, legal capital) Additional paid-in capital Retained earning: Appropriated retained earnings Unappropriated retained earnings Accumulated other comprehensive income	Vlastní kapitál: Základní kapitál v pari (kmenové akcie v nominálu, zákonná výše kapitálu aj.) Emisní ážio Kumulované výdělky: Účelově rozdělené kumulované výdělky Nerozdělené kumulované výdělky Kumulovaná další část úplného výsledku (hospodaření)
* <i>Total Owners (Shareholders) Equity</i>	* <i>Celkem vlastní kapitál</i>
* <i>Total liabilities and Equity</i>	* <i>Celkem závazky a vlastní kapitál</i>

Příloha č. 4: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY – Česká republika

Základní struktura výkazu zisku a ztráty při klasifikaci nákladů podle **druhů**

Tržby z prodeje zboží - náklady vynaložené na prodané zboží					
OBCHODNÍ MARŽE					
Tržby za prodej vlastních výrobků/služeb					
Změna stavu zásob vlastní činnosti (±)					
Aktivace					
- provozní náklady podle druhů:	I.		III.		V.
spotřeba materiálu a energie					
služby					
osobní náklady					
daně a poplatky					
odpisy aj.					
Ostatní provozní výnosy					
- ostatní provozní náklady					
* PROVOZNÍ VÝSLEDEK (I.)					
Výnosy z finanční činnosti		II.			
- náklady na finanční činnost					
* FINANČNÍ VÝSLEDEK (II.)					
- daň z příjmů za běžnou činnost					
** VÝSLEDEK ZA BĚŽNOU ČINNOST (III.)					
Mimořádné výnosy					
- mimořádné náklady					
- daň z příjmů z mimořádné činnosti				IV.	
* MIMORÁDNÝ VÝSLEDEK (IV.)					
*** VÝSLEDEK ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ (V.)					

Příloha č. 5: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY – Česká republika

Základní struktura výkazu zisku a ztráty při klasifikaci nákladů podle účelu

Tržby z prodeje zboží - náklady vynaložené na prodané zboží	I.	III.	V.	
Tržby za prodej vlastních výrobků/služeb - náklady prodaných výrobků/služeb				
HRUBÝ ZISK/ZTRÁTA				
- provozní náklady podle účelu:				
odbytové náklady				
správní režie				
Ostatní provozní výnosy - ostatní provozní náklady				
* PROVOZNÍ VÝSLEDEK (I.)				
Výnosy z finanční činnosti - náklady na finanční činnost				II.
* FINANČNÍ VÝSLEDEK (II.)				
- daň z příjmů za běžnou činnost				
** VÝSLEDEK ZA BĚŽNOU ČINNOST (III.)				
Mimořádné výnosy - mimořádné náklady - daň z příjmů z mimořádné činnosti	IV.			
* MIMORÁDNÝ VÝSLEDEK (IV.)				
*** VÝSLEDEK ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ (V.)				

Příloha č. 6: VÝSLEDOVKA - IFRS

Ukázka **druhov**é struktury provozních nákladů (metoda druhu nákladů)

Revenue	Tržby
Other operating income	Ostatní provozní výnosy
Changes in inventories of finished goods and work in progress	Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby
Work performed by the enterprise and capitalized	Práce podnikem provedené a aktivované
Raw material and consumables used	Spotřebované surovina a materiál
Staff costs	Osobní náklady
Depreciation and amortization expense	Odpisy
Other operating expenses	Ostatní provozní náklady
Profit from operation	Provozní zisk
Finance cost	Finanční náklady
Income from associates	Zisk z přidružených podniků
Profit before tax	Zisk před zdaněním
Income tax expense	Daň ze zisku
Profit after tax	Zisk po zdanění
Minority interest	Menšinový podíl
Net profit or loss from ordinary activities	Čistý zisk nebo ztráta z běžných činností
Extraordinary items	Mimořádné položky
Net profit for the period	Čistý zisk za období

Příloha č. 7: VÝSLEDOVKA - IFRS

Ukázka účelové struktury provozních nákladů (metoda funkce nákladu)

Revenue	Tržby
Cost of sales	Náklady prodeje (*)
Gross profit	Hrubý zisk
Other operating income	Ostatní provozní výnos
Distribution costs	Odbytové náklady
Administrative expenses	Správní náklady/režie
Other operating expenses	Ostatní provozní náklady
Profit from operations	Provozní zisk
Finance cost	Finanční náklady
Income from associates	Zisk z přidružených podniků
Profit before tax	Zisk před zdaněním
Income tax expense	Daň ze zisku
Profit after tax	Zisk po zdanění
Minority interest	Menšinový podíl
Net profit from ordinary activities	Čistý zisk z běžných činností
Extraordinary items	Mimořádné položky
Net profit for the period	Čistý zisk za období

(*) Při prodeji zboží: náklady (nákupní cena) prodaného zboží.

Při prodeji výrobků/služeb: výrobní náklady prodaných výrobků/služeb.

Příloha č. 8: VÝSLEDOVKA – US GAAP – hlavní požadované komponenty a položky

<p>1 <i>Income from continuing operations:</i></p> <p>1a. Sales/revenues</p> <p>1b. Cost of goods sold</p> <p>* Gross profit (net sales less cost of goods sold)</p> <p>1c. Operating expenses</p> <p> 1c.1. Selling expenses</p> <p> 1c.2. Administrative Expenses</p> <p>* Operating income (gross profit less operating expenses)</p> <p>1d. Gains and losses</p> <p>1e. Other revenues and expenses</p> <p>1f. Unusual or infrequent items</p> <p>* Income from continuing operations before taxes; (Earnings before taxes - EBT; operating income plus any other revenue items less any other expense items)</p> <p>1g. Income tax expense related to continuing operations</p> <p>* Net income from continuing operations; (Earning after taxes – EAT)</p> <p>2 <i>Results from discontinued operations:</i></p> <p>2a. Income (loss) from operations of a discontinued segment (net of tax)</p> <p>2b. Gain (loss) from disposal of discontinued segment (net of tax)</p> <p>3 <i>Extraordinary items</i> (net of tax)</p> <p>4 <i>Cumulative effect of change in accounting principles</i> (net of tax)</p> <p>5 Net income</p> <p>6 <i>Earnings per share</i></p>
--

<p>1 <i>Zisk/ztráta z pokračujících činností:</i></p> <p>1a. Tržby</p> <p>1b. Náklady prodaných výrobků/služeb/zboží</p> <p>* Hrubý zisk/ztráta (hrubá marže)</p> <p>1c. Provozní náklady</p> <p> 1c.1. Odbytové náklady</p> <p> 1c.2. Správní náklady</p> <p>* Provozní zisk/ztráta</p> <p>1d. Přínosy a újmy</p> <p>1e. Ostatní výnosy a náklady</p> <p>1f. Neobvyklé a málo časté operace</p> <p>* Zisk/ztráta z pokračujících činností před zdaněním (EBT)</p> <p>1g. Daň ze zisku vztahující se k pokračujícím činnostem</p> <p>* Čistý zisk z pokračujících činností po zdanění (EAT)</p> <p>2 <i>Výsledky z ukončovaných/ukončených činností:</i></p> <p>2a. Zisk/ztráta z operací ukončovaného segmentu (snížený o daň)</p> <p>2b. Přínos/újma z odstranění ukončovaného segmentu (snížený o daň)</p> <p>3 <i>Mimořádné položky</i> (snížené o daň)</p> <p>4 <i>Kumulativní dopad změn v účetních pravidlech</i> (snížený o daně)</p> <p>5 Čistý zisk/ztráta (za účetní období)</p> <p>6 <i>Zisk na akcii</i></p>
--

