

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Vykazování výnosů v účetních systémech**

**Revenue recognition in accounting systems**

Bc. Šárka Nováková

Plzeň 2020



ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2019/2020

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	<b>Bc. Šárka NOVÁKOVÁ</b>
Osobní číslo:	<b>K18N0046P</b>
Studijní program:	<b>N6208 Ekonomika a management</b>
Studijní obor:	<b>Podniková ekonomika a management</b>
Téma práce:	<b>Vykazování výnosů v účetních systémech</b>
Zadávací katedra:	<b>Katedra financí a účetnictví</b>

### Zásady pro vypracování

1. Popište regulaci a způsoby vykazování výnosů dle českých účetních předpisů a standardů IAS18 resp. IFRS15.
2. Kvantifikujte na vybraném vzorku podniků vliv odlišného vykazování výnosů dle IAS/IFRS a právní úpravy ČR na výkonnost podnikatelských subjektů.
3. Shrňte problematiku vykazování výnosů v účetních systémech a definujte závěry.

Rozsah diplomové práce: **60 – 80**  
Rozsah grafických prací: **neuveđen**  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualiz. vyd. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM s. r. o., 2016. ISBN 978-80-214-5390-6.
- HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-64-6.
- VAŠEK, Libor; PROCHÁZKA, David. *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. 2. aktualiz. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a. s., 2018. ISBN 978-8087985-19-9.

Vedoucí diplomové práce: **Doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.**  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2019**  
Termín odevzdání diplomové práce: **22. dubna 2020**

  
**Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.**  
děkanka



  
**Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.**  
vedoucí katedry

# Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Vykazování výnosů v účetních systémech“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 23. dubna 2020

.....

podpis autora

## **Poděkování**

Touto cestou bych chtěla vyjádřit poděkování, které patří vedoucí práce doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D., která mi byla po celou dobu psaní práce obrovskou oporou a poskytla mi vždy cenné rady a připomínky, které mi pomohly dokončit tuto práci.

# Obsah

Úvod.....	9
1 Cíl práce a metodika.....	10
2 Regulace a harmonizace účetnictví.....	12
2.1 Regulace účetnictví dle českých účetních předpisů.....	12
2.1.1 Podstata účetnictví a význam regulace.....	12
2.1.2 Základní prameny regulace českého účetnictví.....	13
2.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS.....	14
2.3 Charakteristika harmonizace účetního výkaznictví.....	15
3 Komparace vykazování výnosů podle předpisů ČR a podle IAS/IFRS.....	17
3.1 Výnosy podle českých účetních předpisů.....	17
3.1.1 Rozdělení a druhy výnosů.....	18
3.1.2 Principy účtování výnosů dle českých účetních předpisů.....	19
3.2 Vykazování výnosů dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.....	20
3.2.1 Výnosy dle Konceptního rámce IAS/IFRS.....	21
3.2.2 Deskripce standardu IAS 18 Výnosy.....	23
3.2.3 Deskripce standardu IAS 11 Výnosy ze smluv o zhotovení.....	28
3.2.4 Deskripce standardu IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky.....	30
3.3 Komparace českých účetních předpisů a standardů IAS 18 spolu se standardem IAS 11 a standardu IFRS 15.....	39
4 Vliv vykazování výnosů na výkonnost podnikatelských subjektů.....	44
4.1 Charakteristika zkoumaného vzorku podnikatelských subjektů.....	44
4.2 Analýza vykazování výnosů účetních jednotek.....	46
4.2.1 Charakteristika skladby výnosů zkoumaného vzorku podniků.....	46

4.2.2	Analýza pravidel používaných při vykazování výnosů zkoumaných podnikatelských subjektů.....	49
4.2.3	Charakteristika vykazování výnosů ze stavebních smluv subjektů sestavujících účetní závěrku dle IAS/IFRS .....	52
4.3	Sestavení fiktivní účetní jednotky .....	54
4.3.1	Výpočet ukazatelů rentability fiktivní účetní jednotky.....	56
4.4	Sestavení fiktivní smlouvy o dílo.....	57
4.4.1	Charakteristika jednotlivých položek smlouvy o dílo .....	57
4.5	Vykázání dlouhodobé zakázky dle českých účetních předpisů a dle IAS/IFRS.. ..	61
4.5.1	Demonstrace účtování zakázky dle českých účetních předpisů .....	62
4.5.2	Demonstrace účtování zakázky dle Mezinárodních účetních předpisů IAS/IFRS .....	67
4.6	Demonstrace vlivu rozdílného vykazování výnosů ze smlouvy se zákazníkem.. ..	74
4.6.1	Vývoj položek účetních výkazů v průběhu zakázky .....	74
4.6.2	Kvantifikace vlivu rozdílného vykazování výnosů na výkonnost podnikatelských subjektů.....	80
4.6.3	Demonstrace dalších možných scénářů průběhu zakázky .....	83
4.6.4	Shrnutí odpovědí na výzkumné otázky.....	88
5	Závěr .....	91
	Seznam použitých zkratk .....	92
	Seznam tabulek a obrázků .....	93
	Použitá literatura .....	95
	Seznam příloh .....	99



# Úvod

Podstatou účetnictví je poskytování informací, které se prezentují ve výstupech účetnictví, což jsou účetní výkazy. Z těchto výstupů pak jejich uživatelé získávají informace, které potřebují pro realizaci určitých rozhodování. Na těchto informacích tedy velice záleží, takže je potřeba, aby tyto informace byly srozumitelné, srovnatelné a hlavně pravdivé.

Obecně se uvádí, že hlavním cílem podniků je zvyšování tržní hodnoty podniku. Dalšími dílčími cíli je například generování zisku. Zisk je rozdílem výnosů a nákladů. Z toho vyplývá, že hlavním záměrem podniků je dosahování výnosů. Avšak různá výše výnosů vede k různé výši zisku. A zisk právě patří mezi ukazatele, které uživatelé účetní závěrky hodnotí a na základě nich získávají informace, které používají pro realizaci rozhodování.

V současné době ale už není možné zapomínat na to, že výstupy z účetnictví nebudou využívat pouze uživatelé z daného státu, ale i z jiných států. Proto je nutné, aby tyto informace byly srozumitelné mezinárodně. S tím tedy souvisí pojem harmonizace neboli sbližování účetních pravidel na celosvětové úrovni právě za účelem získání informací, které lze srovnávat mezinárodně.

Zejména v oblasti výnosů je toto sbližování pravidel velice důležité. Protože dodržování různých pravidel pro vykazování výnosů povede k vykazování různých výší výnosů a tím i různých výší hospodářského výsledku a to povede k různým informacím, které si uživatelé účetních závěrek vezmou z účetních výkazů.

Tím, že je Česká republika členem Evropské unie, jsou její účetní předpisy ovlivněny zákony Evropské unie a tím i Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, které společně s účetním systémem US GAAP patří k dvěma světově uznávaným účetním systémům.

Ačkoli je Česká republika členem Evropské unie už delší dobu, pořád lze v mnoha oblastech účetního výkaznictví nalézt významné rozdíly právě mezi úpravou dle českých účetních předpisů a dle Mezinárodních účetních standardů. Jednou z těchto oblastí jsou právě výnosy. A proto bude tato práce zkoumat, o jak významné rozdíly se jedná a jestli tyto odlišnosti mohou způsobit významné rozdíly v informacích poskytovaných účetními výkazy.

# 1 Cíl práce a metodika

Účelem této práce je vysvětlit problematiku vykazování výnosů v účetních systémech, popsat způsoby vykazování výnosů dle českých účetních předpisů v komparaci s IAS/IFRS a kvantifikovat odlišnosti, respektive identifikovat vliv odlišných způsobů vykazování výnosů na výkonnost.

## **Hlavními cíli práce jsou:**

- charakterizovat regulaci účetnictví dle ČR předpisů a dle IAS/IFRS,
- provést deskripci způsobů vykazování výnosů dle ČR předpisů a dle IAS/IFRS,
- kvantifikovat vliv odlišného vykazování výnosů dle IAS/IFRS (dle standardu IFRS 15) a podle právní úpravy ČR na výkonnost podnikatelských subjektů.

## **Metodika diplomové práce:**

Metoda desk research z dostupných tuzemských i zahraničních zdrojů byla využita pro tvorbu literární rešerše. Informace pocházející ze zahraničních zdrojů, které byly použity pro tvorbu literární rešerše, byly přeloženy autorkou této práce.

Pro zjišťování způsobů vykazování výnosů byla použita metoda analýzy účetních výkazů z roku 2018. Pro zjišťování a analýzu způsobů vykazování výnosů ze smluv se zákazníky dle českých účetních předpisů byl na základě veřejně dostupného seznamu nejkvalitnějších a nejspolehlivějších firem z oboru stavebnictví sestaven vzorek 40 podniků působících na území ČR, které měly veřejně dostupnou účetní závěrku. Seznam firem je uveden v příloze A této práce.

U vybraného vzorku podniků bude zkoumána skladba výnosů, existence dlouhodobých zakázek a způsoby účtování dalších operací, které souvisí s vykazováním výnosů ze smluv se zákazníky.

Pro srovnání různých způsobů vykazování výnosů ze smluv se zákazníky byly vybrány 3 české podniky z oboru stavebnictví působící na území České republiky, které sestavují účetní závěrku dle IAS/IFRS a vykazují výnosy ze smluv se zákazníky v souladu se standardem IFRS 15.

Pro účely demonstrace vlivu různých způsobů vykazování výnosů ze smluv se zákazníky na výkonnost podnikatelských subjektů byla sestavena fiktivní účetní jednotka a fiktivní smlouva o dílo. Charakteristiky této účetní jednotky a smlouvy vychází z mediánových

hodnot zjištěných analýzou účetních závěrek zkoumaného vzorku podniků. Účetní případy vyplývající z fiktivní smlouvy pro fiktivní účetní jednotku byly zaúčtovány v souladu s postupy zjištěnými analýzou účetních výkazů a dle informací zjištěných v literární rešerši nejprve v souladu s českými účetními předpisy a poté v souladu se standardem IFRS 15 a následně byly zjišťovány rozdíly způsobené těmito různými přístupy.

Ke kvantifikaci rozdílů vyplývajících z různého vykazování výnosů byly vypočteny a následně srovnávány ukazatele rentability tržeb, aktiv a vlastního kapitálu a dále ukazatele výsledků hospodaření (EBIT a EAT).

Informace, které nebylo možné vyčíst z účetních výkazů zkoumaných účetních jednotek, byly zjištěny řízeným rozhovorem se stavební firmou, která splňuje shodné charakteristiky jako zkoumaný vzorek podniků.

## **2 Regulace a harmonizace účetnictví**

V této kapitole budou představeny základní systémy účetního výkaznictví se zaměřením na český účetní systém a systém IAS/IFRS.

### **2.1 Regulace účetnictví dle českých účetních předpisů**

V následující části bude popsán význam účetnictví, význam regulace a následně budou představeny základní prameny regulace českého účetnictví.

#### **2.1.1 Podstata účetnictví a význam regulace**

Hlavním úkolem účetnictví (ne jen dle českých účetních předpisů) je věrné a poctivé zobrazení ekonomických jevů. To je základem pro správné rozhodování a fungování podniku. Účetnictví poskytuje informace uživatelům interním i externím, je základem pro finanční řízení a zajišťuje srovnatelnost údajů, které jsou vykazovány atd. Naplnění všech těchto úkolů by měla zajistit právě regulace (Kovanicová 2012).

O rozdělení uživatelů na externí a interní se zmiňují i Šteker a Otrusinová (2016) a doplňují, že pro tyto všechny uživatele jsou významné právě informace, které účetnictví poskytuje, a proto tyto informace musí být věrné, poctivé, srozumitelné a srovnatelné. Výstupy účetnictví jsou důležité i pro finanční řízení podniku, měření výkonnosti, informace o ziskovosti atd.

Dle Hinke (2013) jedním z ukazatelů pro hodnocení finanční výkonnosti je výsledek hospodaření. Jeho výše je ovlivněna právě konkrétním účetním systémem. Z tohoto ukazatele pak uživatelé získávají informace na základě, kterých se rozhodují. Výsledek hospodaření je zjišťován na základě nákladů a výnosů, proto je velice důležité za jakých podmínek k vykazání nákladů a výnosů dojde, což řeší právě regulace.

I Sedláček (2017) zdůrazňuje důležitost výsledku hospodaření a zmiňuje, že hlavním záměrem účetní jednotky je právě dosáhnout přebytku výnosů nad náklady a tím dosažení kladného výsledku hospodaření. To je jedním z důvodů, proč je regulace tak důležitá, čili aby účetní jednotky neměly tendenci tyto výnosy nadhodnocovat.

Dle Šoljakové (2007) účetnictví v souvislosti s výnosy reaguje na to, že výnosy a náklady vznikají v průběhu kontraktu nerovnoměrně. Proto je potřeba důkladně řešit zejména okamžik vykazání výnosů (i nákladů), což se řeší právě regulací.

## 2.1.2 Základní prameny regulace českého účetnictví

Regulace českého účetnictví je ovlivněna vstupem do Evropské unie a tendencí k mezinárodnímu sjednocování (Procházka 2011).

Vliv členství v Evropské unii zmiňují i Jílek a Svobodová (2012) a doplňují i vliv Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, se kterými musí být v souladu. Avšak stále existují mezi těmito systémy významné rozdíly.

Do závazné národní regulace účetnictví v ČR Bokšová (2013) řadí:

- Zákon o účetnictví č. 563/2001 Sb.,
- vyhlášky pro jednotlivé typy účetních jednotek,
- České účetní standardy pro jednotlivé druhy účetních jednotek.
- IAS/IFRS pro podniky kótované na burzách cenných papírů (viz další kapitoly)

Avšak Procházka (2011) za závaznou regulaci považuje i směrnice Rady Evropského hospodářského společenství.

Dále Bokšová (2013) vymezuje tzv. dobrovolnou regulaci na úrovni podniků. Tím jsou označovány tzv. vnitřní účetní směrnice podniku, které si individuálně vytváří každý podnik dle svých potřeb. Když už je ale podnik vytvoří, jsou pro něj závazné.

Účelem vnitropodnikových směrnic je aplikace zákonných předpisů do konkrétního podniku, tedy přizpůsobit je konkrétním podmínkám. Nepatří tedy mezi oficiální zákonné předpisy, které regulují účetnictví ČR. Samozřejmě ale musí být v souladu a vycházet ze všech platných předpisů a zákonů (Šteker a Otrusinová 2016).

Ze Zákona o účetnictví je pro další kapitoly podstatná informace o tom, které účetní jednotky musí vést účetnictví v souladu s IAS/IFRS, což jsou účetní jednotky, které emitují cenné papíry a obchodují s nimi na evropské burze cenných papírů. Dále se jedná o účetní jednotky, které jsou součástí konsolidačního celku sestavujícího účetní závěrku dle IAS/IFRS (Jílek 2018).

Stručná náplň základních pramenů českých právních předpisů, ze kterých vychází účetnictví, je uvedena v příloze B této práce.

## 2.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS

Tyto standardy začaly vznikat v sedmdesátých letech dvacátého století s myšlenkou zajištění transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek podniků (Šrámková, Janoušková a Vojáčková 2009).

K tomu Jílek a Svobodová (2012) doplňují, že nejprve začaly vznikat standardy, které se označovaly zkratkou IAS (International accounting standards) a následně po roce 2000 se následující standardy začaly označovat zkratkou IFRS (International financial reporting standards). Avšak stále platí jak standardy IAS, tak IFRS, avšak některé standardy IFRS nahradily existující standardy IAS.

Dvořáková (2017) zmiňuje důležité organizace spojené s Mezinárodními účetními standardy, mezi které patří rada IASB, organizace IFRS foundation, výbory pro interpretaci standardů atd. Seznam platných standardů v roce 2020 je uveden v příloze C této práce.

Ficbauer (2016) dodává, že rozdílem např. od systému US GAAP je to, že vznikly z politického rozhodnutí. To uvádí i Kovanicová (2012) a doplňuje, že cílem je právě harmonizovat účetní výkaznictví na úrovni celého světa.

A Ficbauer (2016) dále tvrdí, že IFRS se původně týkaly sjednocení pravidel na úrovni Evropské unie, ale nyní se již staví na úroveň celosvětovou. Jedná se o zásady zaměřené především na sestavování finančních výkazů, tak aby poskytovaly kvalitní a srovnatelné informace všem uživatelům těchto výstupů.

Podobně i Kraftová a Suchánek (2010) zmiňují, že tyto standardy úzce souvisí s pojmem harmonizace, jelikož jejich cílem je tvorba celosvětově uznávaných účetních standardů.

Dle Jílka (2018) lze celý soubor IAS/IFRS rozdělit na Koncepční rámec, účetní standardy a interpretace těchto standardů, které slouží zejména k vyřešení sporných otázek.

Většina standardů má stejnou strukturu. Standardy jsou rozděleny na část, kde se definují pojmy, další část se zabývá způsoby oceňování. Následuje část kritérií pro vykázání v účetní závěrce a poslední část se zabývá požadavky na zveřejnění (Šrámková, Janoušková a Vojáčková 2009).

Více informací o Koncepčním rámci je uvedeno v příloze D této práce.

## **2.3 Charakteristika harmonizace účetního výkaznictví**

Pojem harmonizace se pojí zejména s globalizací a potřebou sjednocení výstupů z účetnictví pro potřebu mezinárodního srovnání a porozumění. Harmonizace se týká nejen účetnictví, ale i politiky, informačních technologií atd. (Dvořáková 2017).

Kovanicová (2012) v rámci harmonizace poukazuje na to, že podstata účetnictví neboli to, čím se účetnictví zabývá (aktiva, pasiva, náklady, výnosy), je shodné na celém světě. Avšak liší se způsoby vedení účetnictví, úpravy účetnictví atd. Harmonizace tedy znamená snahu přiblížení účetnictví různých zemí.

Dle Bokšové (2013) je potřeba harmonizace vyvolána růstem mezinárodního obchodování a potřebou existence systému, který nerespektuje pouze podmínky jedné země.

Ficbauer (2016) uvádí jako základní důvody rostoucí poptávky po jednotném účetnictví rostoucí obchod se zbožím a službami mezi zeměmi, nárůst poptávky po finančních operacích podnikateli a nárůst aktivity investorů. A k tomu doplňuje, že harmonizace má vést k uspokojení potřeb všech uživatelů účetních informací, kteří potřebují srovnatelné a srozumitelné informace za účelem dělat efektivní rozhodnutí.

Dvořáková (2017) rozděluje tři směry harmonizace, které ve světě probíhají:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS (viz předchozí kapitola),
- účetní směrnice Evropské unie,
- národní účetní standardy USA – US GAAP.

Avšak Kovanicová (2012) rozděluje harmonizaci do dvou hlavních proudů. Uvádí, že jedním proudem harmonizace je harmonizace v rámci Evropská unie, což je nejdůležitější proud pro ČR. Jenže ještě existuje širší celosvětový proud harmonizace, který je důležitý zejména z důvodu existence kótovaných podniků. Souhrnně řečeno podnik sestavuje účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS nebo podle amerických obecně uznávaných účetních zásad US GAAP.

Dvořáková (2017) uvádí, že lze pozorovat sblížování IAS/IFRS a US GAAP. Oba tyto systémy jsou založeny na podobných principech, takže v budoucnu bude dle Dvořákové (2017) docházet i ke sblížování těchto dvou systémů. To potvrzuje

i Kovanicová (2012) a jako důvod uvádí umožnění snadnějšího porovnávání příležitostí pro investory a efektivnější rozhodování.

I Kraftová a Suchánek (2010) zmiňují, že už v roce 2009 byl definovaný cíl vytvořit standardy, kterými se bude řídit celý svět a tím i vytvořit celosvětově srovnatelné výstupy.

Procházka (2015) upozorňuje, že proces harmonizace zdaleka nebyl dokončen také právě kvůli výše zmíněnému sblížení US GAAP a IAS/IFRS. Podle něj je systém US GAAP brán jako možná alternativa k Mezinárodním účetním standardům, který by teoreticky mohl tyto standardy nahradit.

Ficbauer (2016) zmiňuje, že pojem harmonizace už byl v podstatě dávno překonán. Jelikož prvotní snahy se týkaly harmonizace jednotlivých účetních systémů, ale poté se proces změnil spíše ve snahu vytvoření jednoho účetního systému pro všechny.

Pro úplnost, je stručná charakteristika systému US GAAP a harmonizace v rámci EU uvedena v příloze E této práce.



# 3 Komparace vykazování výnosů podle předpisů ČR a podle IAS/IFRS

V této kapitole bude charakterizována regulace výnosů podle českých účetních předpisů a dále podle IAS/IFRS. V rámci kapitoly výnosů dle Mezinárodních účetních standardů bude charakterizován jak původní standard IAS 18 a s ním související standard IAS 11, tak i nový standard IFRS 15, který tyto dva standardy nahradil.

## 3.1 Výnosy podle českých účetních předpisů

V základních pramenech regulace českého účetnictví není obsažena definice výnosů. Neexistuje tedy žádná zákonná definice, a proto bude v této práci uvedena alespoň definice a pojetí výnosů dle různých autorů.

Kovanicová (2012, str. 66) definuje výnosy jako: *zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období, a to:*

- *ve formě zvýšení (přírůstku) peněžních, případně i nepeněžních aktiv,*
- *ve formě specifických případů snížení či zániku závazku (např. prominutí jeho úhrady).*

K tomu dodává, že ve výše uvedené definici je vysvětleno, jak výnosy vznikají, ale upozorňuje, že opačně nelze říci např. to, že by každé zvýšení aktiva znamenalo vznik výnosu. Výnosy ovlivňují zisk či ztrátu běžného období (zvyšují či snižují) a zvyšují tedy vlastní kapitál. Informace o výnosech účetní jednotky lze v podstatě vyčíst ze dvou účetních výkazů, kterými jsou rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Tyto dva výkazy zobrazují stejný jev dvěma způsoby. Rozvaha je výkaz stavových veličin a Výkaz zisku a ztráty je výkaz tokových veličin. Oba výkazy jsou propojeny položkou zisk (ztráta) běžného období.

Bokšová (2013) doplňuje, že se jedná především o tržby z prodeje, neboli tržby z běžných provozních činností, ale i tržby z prodeje nepotřebných aktiv, cenných papírů a jiných nahodilých činností podniku. Výnosy vznikají bez ohledu na to, zda došlo k peněžitému plnění.

Šteker a Otrusinová (2016) doplňují, že výnosy často označujeme jako „výkony“ neboli výstupy z podnikatelské činnosti.

Vácha (2019) upozorňuje, že je u výnosů důležité řešit nejen uznání, ale i jejich správné zobrazení. Dále upozorňuje na to, že oblast výnosů patří v ČR mezi nejméně propracované oblasti. Jako důvod uvádí to, že v době, kdy se vytvářel Zákon o účetnictví (z roku 1991), docházelo k podstatně jednodušším transakcím. S tím souvisí např. to, že se v souvislosti s vykazováním výnosů neřeší např. problematika záloh a zádržného (pozastávek), na rozdíl od Mezinárodních účetních standardů, viz dále. Jak platba předem, tak platba zpětně se vykazuje jako pohledávka či závazek. Podstatným momentem pro vykázání výnosů dle českých účetních předpisů je okamžik fakturace.

Jako výstupy z podnikatelské činnosti označuje výnosy i Sedláček (2017) a navíc doplňuje, že mají převážně podobu tržeb. Výnosy se nachází v účtové třídě 6 – Výnosy.

### 3.1.1 Rozdělení a druhy výnosů

Výnosy jsou upraveny Českými účetními standardy, konkrétně se jedná o standard č. 019. Tento standard popisuje účtovou třídu 6 – Výnosy. Dále popisuje jednotlivé účtové skupiny, do kterých je tato třída rozdělena. Dle tohoto standardu je účtová třída rozdělena do čtyř skupin (ÚZ Účetnictví podnikatelů 2018):

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 69 – Převodové účty

Sedláček (2017) vysvětluje, že je nutné pozorování výnosů (i nákladů) v takovém členění, aby bylo možné na základě toho sestavit účetní závěrku, zajistit soulad s obecně dodržovanými předpisy (rezervy, časové rozlišení) a dodržet účetní zásady. To je i důvod toho, proč je důležité výnosy sledovat podle jejich jednotlivých složek (tržby za zboží, tržby za výrobky atd.).

Šteker a Otrusinová (2016) zmiňují další rozdělení a to na výnosy provozní a finanční (dříve existovaly ještě mimořádné). Provozní výnosy jsou výnosy plynoucí z běžné podnikatelské činnosti. Finanční výnosy se týkají finančních transakcí (úroky, kursový zisk atd.). Skupinu 60 lze zařadit do provozních výnosů, to se týká i skupiny 64 Jiné provozní výnosy. A skupina 66 patří do výnosů finančních.

K tomu doplňují, že u výnosů finančních se jedná zejména o operace v relaci k finančním institucím a také ve vztahu k cenným papírům a podílům. Do jiných mimořádných výnosů neboli ostatních finančních výnosů lze zařadit např. tržby z prodeje krátkodobého finančního majetku, výnosy z derivátových operací, náhrady manka a škody (ve finanční oblasti) atd.

Sedláček (2017) ve své publikaci uvádí konkrétní výnosy (i náklady), které lze zařadit do provozních a které do finančních. Jako příklad výnosů patřících do skupiny provozních výnosů patří tržby za výrobky, tržby za zboží, tržby za služby, jiné provozní výnosy atd. Příkladem výnosů patřících do skupiny finančních mohou být tržby z prodeje cenných papírů, kurzové zisky atd. A dále zmiňuje mnoho dalších kritérií rozdělení výnosů, mezi které patří např. místo jejich vzniku, účel vynaložení, daňová uznatelnost atd.

### **3.1.2 Principy účtování výnosů dle českých účetních předpisů**

Bokšová (2013) ve své publikaci uvádí, že výnosové účty (i nákladové) nevykazují na začátku účetního období žádný počáteční stav. Důvodem je, že náklady i výnosy slouží na konci účetního období k tomu, aby se zjistil výsledek hospodaření, který je zobrazen v rozvaze jako zdroj krytí aktiv.

Základním principem, který se týká výnosů, je to, že se přírůstky výnosových účtů účtují na stranu D (Dal). Během účetního období se na tyto účty účtuje narůstajícím způsobem od začátku do konce účetního období (Sedláček 2017).

A dále Sedláček (2017) poukazuje na nutnost časového rozlišení jak výnosů, tak nákladů. Což v podstatě znamená zadržení výnosu a nákladu, který souvisí s budoucím obdobím, v aktivech či pasivech účetní jednotky. Tento princip platí i opačně. V případě, že existuje výnos či náklad, který souvisí s běžným účetním obdobím, ale jeho platba se uskuteční až v budoucnu, musí účetní jednotka vykázat výnos v tomto běžném období. Aby bylo možné provést časové rozlišení, je nutné znát věcné vymezení případu, výši částky a období, ke kterému se vztahuje.

Dle Procházky (2008) v české úpravě výnosů je problémem chybějící definice ocenění výnosů. Ale odvozením z ocenění pohledávek lze konstatovat, že se výnos ocení nominální hodnotou nárokovaného plnění.

O výnosech se účtuje v **okamžiku uskutečnění výkonu**. To je nejčastěji v okamžiku převzetí zboží či výrobku zákazníkem nebo při poskytnutí služby (Šteker a Otrusinová 2016).

K tomu Vašek a kol. (2014) doplňují, že okamžik vykázání výnosů je uveden pouze při okamžiku uskutečnění účetního případu (což je právě rozdíl od IAS/IFRS).

O okamžiku uznání a vykázání výnosu píše ve své publikaci i Bokšová (2013). Tímto okamžikem je okamžik, kdy jsou výnosy zasloužené. Podmínkou je možnost spolehlivého měření a jistota. Výnos je realizován, pokud je možné ho zpeněžit a současně, když byl vydělán (okamžik dodání zboží a přechod rizik a práv na odběratele) či v okamžiku poskytnutí služby. Ale nesouvisí to s přijetím platby.

Dále musí být dodržován zákaz kompenzace nákladů a výnosů, který je přímo uveden v Zákoně o účetnictví. Tento zákaz platí ale i pro pohledávky a závazky (Šteker a Otrusinová 2016).

Krupová (2009) vysvětluje, proč je přístup českých předpisů tak diametrálně odlišný od přístupu Mezinárodních účetních standardů. Je to tím, že daňově orientované systémy (jako je právě systém ČR) tolik neomezují podnikatele ve vykazování výnosů, protože čím větší výnosy vykážou, tím větší budou z nich platit daně. To je tedy důvod, proč IAS/IFRS tak přísně definuje a vyžaduje dodržování všech podmínek. Zajímavé je, že podle Mezinárodních účetních standardů moment fakturace nehraje ve vykázání výnosu žádnou roli, naopak mnohem důležitějším momentem je moment dodání zboží zákazníkovi.

## **3.2 Vykazování výnosů dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS**

V této kapitole bude popsána regulace výnosů dle Mezinárodních účetních standardů. V první části bude popsána úprava výnosů dle Koncepčního rámce, v druhé části bude popsán původní standard IAS 18 a IAS 11 a ve třetí části bude popsán nový standard IFRS 15, který předchodí dva nahradil a je platný od 1. 1. 2018.

### 3.2.1 Výnosy dle Koncepčního rámce IAS/IFRS

Vykázání výnosů se projeví zejména ve Výkazu o úplném výsledku hospodaření. Z tohoto výkazu se získává informace o výkonnosti účetní jednotky (Lewis 2012).

V Koncepčním rámci je obsaženo základní vymezení výnosů. Výnosy jsou definovány jako:

*Zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníku.* (Dvořáková 2017, str. 35)

Z výše uvedené definice vyplývá, že výnos ovlivňuje vlastní kapitál, který zvyšuje.

To zmiňují i Vašek a kol. (2014), tedy že k výnosu dojde buď zvýšením hodnoty aktiv, nebo snížením hodnoty závazků. A dodává, že konkrétně zvýšení aktiv znamená prodej zboží vedoucí k uznání peněz nebo pohledávky či zvýšení tržní hodnoty akcií a současněmu uznání výnosu. A snížení pasiv může konkrétně být např., když dojde k dodání zboží předplaceného zálohou, což vede ke snížení závazku (přijaté zálohy) a uznání výnosu. Dále dodává, že výnos lze uznat jako důsledek různých transakcí a událostí, které podnik cíleně a vědomě zamýšlel, ale i jako důsledek akcí neovlivnitelných. Ovlivnitelnou situací je např. prodej zboží nebo poskytnutí služeb a neovlivnitelnou situací je např. zvýšení tržní ceny cenných papírů.

Důležité je také dodržovat pravidla uznání výnosů, což lze udělat, pokud je možno je spolehlivě ocenit. Výnos je vykázán v momentě, kdy je v účetnictví zachyceno zvýšení aktiv nebo snížení závazků, ke kterému došlo právě vznikem tohoto výnosu (Kraftová a Suchánek 2010).

V Koncepčním rámci se objevují tři pojmy: income, revenues a gains. Tyto pojmy se ale v češtině překládají pod jedním výrazem, kterým je „výnos“. Avšak pod každým z těchto třech pojmů se skrývá jiné vymezení, což ale právě uznávají pouze tyto Mezinárodní účetní standardy. Konkrétně výraz „income“ lze rozdělit právě na revenues a gains. Jílek (2018) vysvětluje tyto pojmy jako:

- **Revenues** lze označit jako výnosy z běžné činnosti účetní jednotky. Patří sem tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb a výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemního a přijatých licenčních poplatků.

- **Gains** lze přeložit jako přínosy, které se vykazují po snížení o náklady, které s tímto přínosem souvisí. Konkrétně se jedná o náklady označované jako losses, jelikož IAS/IFRS rozeznávají nejen dva druhy výnosů, ale i nákladů. Konkrétně lze pojmem gains lze označit např. kladné výsledky z prodeje dlouhodobých i krátkodobých aktiv (kromě prodeje zboží či výrobků) či kladné kurzové rozdíly.

Vašek a kol. (2014) vysvětlují tyto pojmy jako:

- **Revenues** jako výnosy z opakovaných základních výdělečných činností, které jsou závislé na charakteru činnosti podniku. To znamená, že u obchodního podniku to jsou tržby z prodeje zboží atd.
- **Gains** jsou tedy označovány ostatní výnosy způsobené vedlejší činností, neovlivnitelnými událostmi.

Ficbauer (2016) doplňuje, že vznik **revenues** se projeví přírůstkem užitečnosti aktiv či snížením závazku, což má za následek zvýšení vlastního kapitálu. Jako **gains** jsou označeny další příjmy, které zvyšují ekonomický prospěch a splní kritéria uznání. A dále definuje podmínky pro vznik tržeb označovaných jako **revenues**:

- plynoucí z hlavní činnosti,
- kontrola podniku,
- hrubá výše.

Stejně tak uvádí i podmínky vzniku **gains**:

- vedlejší činnost,
- nejsou pod kontrolou podniku,
- čistá výše.

I Hinke (2013) zmiňuje, že **revenues** (obdobně i náklady expenses) se vykazují v hrubé výši, což znamená, že se mezi sebou nekompensují, zatímco **gains** (obdobně i náklady označované jako losses) se vykazují čisté a tím pádem se dají mezi sebou kompenzovat. Navíc se **revenues** účtují výsledkově, zatímco **gains** se účtují také výsledkově, ale i rozvahově, což by mělo dopad na vlastní kapitál. Použití účtů vlastního kapitálu má za následek zmírnění kolísání výsledku hospodaření. S tím souvisí o to, že tzv. úplný výsledek hospodaření se skládá z výsledku a ostatního úplného výsledku. Ostatní úplný výsledek zahrnuje náklady a výnosy, které nejsou vykázány výsledkově.

Vašek a kol. (2014) zmiňují, že výše uvedené rozdělení výnosů (obdobně je to i u nákladů) je důležité pro vykázání ve výkazu úplného výsledku. Tento výkaz je členěn na část výsledku hospodaření, což je výsledovka a část navazující neboli tzv. ostatní úplný výsledek. Úplný výsledek se tedy skládá z výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku. Revenues (obdobně i náklady označované jako expenses) se objevují ve výsledovce vždy. Avšak gains (obdobně náklady označované jako losses) se ve výsledovce až na výjimky objevují také.

IAS/IFRS nejsou účetní systém zaměřený daňově, což znamená, že jeho výstupy neslouží jako podklad pro výpočet daně z příjmu. Jak již bylo dříve zmíněno, slouží k posouzení finanční pozice a výkonnosti podniků. Je důležité, aby nedocházelo k nadhodnocování výnosů, proto se této problematice tolik věnují samotné standardy (Hinke 2013).

### 3.2.2 Deskripce standardu IAS 18 Výnosy

Před začátkem platnosti standardu IFRS 15, což je od 1. 1. 2018 (bylo povoleno i dřívější použití, viz kapitola 3.2.4. Deskripce standardu IFRS 15, která bude následovat), byl platný standard IAS 18, který se zabýval výnosy a jejich ocenění a IAS 11 Smlouvy o zhotovení (Krupová 2019).

Tento standard IAS 18 je rozdělen do třech skupin: **prodej výrobků a zboží, poskytování služeb** a třetí část se zabývá užíváním podnikových aktiv jinými stranami, které přináší **úroky ale i licenční poplatky či dividendy** (Šrámková, Janoušková a Vojáčková 2009).

K tomu Krupová (2009) dodává, že pokud by se stalo, že se transakce skládá jak z prodeje zboží, tak z prodeje služby, musí se každá tato část pro splnění podmínek vykázání výnosu posoudit zvlášť.

Ficbauer (2016) navíc doplňuje, na co se nevztahuje tento standard. Jedná se o tržby z leasingů, dividendy z investic přidružených podniků, pojišťovací kontrakty, změny v reálné hodnotě (včetně změn v reálné hodnotě biologických aktiv), těžbu hornin atd.

Dle Jílka a Svobodové (2012) lze říci, že podstatou, která vyplývá ze všech standardů zabývajících se výnosy, je **okamžik vykazování**. Tímto okamžikem se tedy standardy velmi zabývají i např. kvůli zamezení přelévání hospodářského výsledku

mezi jednotlivými obdobími. Pak by docházelo ke zkreslení finančního hodnocení společnosti.

### **Definice výnosu dle standardu IAS 18**

Pro každou výše uvedenou skupinu je vždy uveden způsob ocenění a okamžik vykázání. Dále tento standard obsahuje definici výnosů. Dle Vaška a kol. (2014, str. 163) je definice výnosů tato:

*Hrubý přírůstek ekonomických užitků z běžné činnosti, který zvyšuje vlastní kapitál, ale nezahrnuje příspěvky od akcionářů (vlastníků).*

Z výše uvedené definice vyplývá, že navýšení základního kapitálu není výnosem.

Krupová (2009) v souvislosti s touto definicí souhrnně uvádí, že výnos lze uznat, pokud budoucí ekonomický přínos poplyne do podniku a tento přínos lze změřit. Z výše uvedeného vyplývá, že pokud společnost vystupuje pouze jako zprostředkovatel jako výnos si může uznat pouze provizi, aby byla splněna podmínka plynoucího přínosu do podniku.

Podobně i Jílek a Svobodová (2012) vysvětlují, že hodnoty, které byly přijaty třetími stranami, což jsou např. daně související s prodejem, nevedou k nárůstu vlastního kapitálu, a proto se nejedná o výnosy.

Hinke (2013) kromě výnosů definuje ještě reálnou hodnotu jako hodnotu, za kterou by aktivum bylo směřeno či závazek vyrovnán mezi dvěma stranami, které mají dostatek informací a jsou ochotni uskutečnit transakci.

### **Ocenění výnosu dle standardu IAS 18**

Výnos se oceňuje reálnou hodnotou. Jako reálná hodnota se použije nominální hodnota pohledávky, což lze udělat v případě, že prodané zboží je splatné v krátkém časovém okamžiku. V opačném případě je nutné výnos ocenit současnou hodnotou obnosu, který bude obdrženo. Případný rozdíl nominální a současné hodnoty se vypořádá jako výnosový úrok. To zmiňují Vašek a kol. (2014) a upozorňují, že české účetní předpisy současnou hodnotu vůbec neznají.

Ficbauer (2016) zmiňuje, že se výnos vykáže v reálné hodnotě, což znamená v hodnotě, která je nárokována, nebo byla přijata. Dále zmiňuje, že výnosy jsou obvykle hrazeny hotově, ale pokud k jejich platbě dojde později, reálná hodnota je nižší než nominální



hodnota. Tento rozdíl se vykáže jako úrokový výnos, pokud dojde ke směně různého zboží.

Že se výnos oceňuje reálnou hodnotou, zmiňuje i Šrámková, Janoušková a Vojáčková (2009) a dodávají, že jsou v této hodnotě zohledněny všechny množstevní i obchodní slevy.

### **Podmínky uznání výnosu dle standardu IAS 18**

Muthupandian (2009) uvádí, že obecně se výnos uzná za splnění těchto podmínek:

- existuje pravděpodobnost plynutí ekonomických užitků do podniku,
- lze ocenit náklady spojené s transakcí,
- lze ocenit částku výnosu.

Dále dodává, že některé transakce se musí pozorovat po částech. Např. musí být brána zvlášť v úvahu částka znázorňující budoucí servis. Naopak některé transakce, které jsou propojeny lze posuzovat dohromady.

### **Prodej zboží a služeb**

Vašek a kol. (2014) uvádí pro první skupinu (**prodej výrobků a zboží**) to, že standard zdůrazňuje možnost vykázání výnosu až po převodu rizik a užitků souvisejících se zbožím či výrobkem na kupujícího. Takže pozor na situaci, kdy má zákazník možnost zboží vrátit, není možné vykázat výnos dříve než po vypršení lhůty. Stejně tak u zboží, u kterého je nutné provést montáž, nelze výnos vykázat dříve než po skončení montáže (kromě smluv o zhotovení).

I Šrámková, Janoušková a Vojáčková (2009) uvádí jako kritérium uznání výnosu při prodeji zboží:

- převzetí kontroly nad zbožím kupujícím a dále vysvětlují, že pokud na podniku zůstávají významná rizika, která souvisí s vlastnictvím, nejedná se o prodej. Avšak v případě, že si podnik nechá pouze nevýznamné riziko související s vlastnictvím, o prodej se jedná a je možné výnos zachytit.
- A dále náklady a výnosy vázající se k jedné transakci, se zachycují současně. Jsou-li splněny ostatní podmínky vykázání výnosu a vzniknou náklady po odeslání zboží, jsou obvykle spolehlivě vyčísleny. Výnos nelze vykázat, pokud ani náklady s transakcí související nelze ocenit.

Obdobné podmínky pro vykázání výnosu vyplývají i z publikace Ficbauera (2016) jako podmínky uznání výnosu uvádí také převod rizik a výhod vlastnictví na kupujícího, převod kontroly nad zbožím na kupujícího, spolehlivost měření tržeb, pravděpodobnost uhrazení užitků vztahujících se k transakci, spolehlivost měření nákladů transakce.

### **Poskytování služeb**

Výnosy z druhé skupiny (poskytování služeb) účetní jednotka vykáže v okamžiku jejich dokončení. Poskytování déle trvajících služeb je upraveno standardem IAS 11. Déle trvající služby znamenají kontrakty trvající ve dvou různých účetních obdobích (Vašek a kol. 2014).

Avšak Šrámková, Janoušková a Vojáčková (2009) upozorňují na to, že výnos při poskytování služeb lze ocenit, pokud lze odhadnout výsledek transakce a to tedy v relaci na stupeň dokončení. Pokud nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, nemůže účetní jednotka vykázat výnos. Může být uznán pouze výnos do výše nákladů, které byly vynaloženy, ale které lze zpětně získat. Odhadnout výsledek lze pokud:

- pokud lze ocenit výnos,
- užitky poplynou do podniku,
- náklady lze vyčíslit
- a pokud je možné k rozvahovému dni posoudit stupeň rozpracovanosti.

Dle Ficbauera (2016) u poskytnutí služeb jsou podmínky vzniku výnosu podobné jako u prodeje zboží, akorát navíc existuje podmínka měřitelnosti stupně dokončení zakázky, viz výše.

K poskytnutí služeb Hinke (2013) uvádí metody specifického výkonu nebo komplexního výkonu. Metoda specifického výkonu se týká služeb skládajících se pouze z jedné činnosti, zatímco metoda komplexního výkonu se týká služeb skládajících se z více činností.

### **Úroky, licenční poplatky, dividendy**

Třetí skupinou jsou úroky, licenční poplatky a dividendy. I v této oblasti platí klasická pravidla uznání jako spolehlivé ocenění výnosu, pravděpodobnosti toku užitku do podniku. Dále je definováno, že úrok se uzná na poměrně časové bázi, která bere v úvahu výnos daného aktiva. Licenční poplatky se uznají na akruální bázi. Dividendy

se vykazují v okamžiku vzniku práva akcionářů na přijetí platby (Šrámková, Janoušková a Vojáčková 2009).

Ficbauer (2016) doplňuje, že úroky se vykazují za pomoci použití efektivní úrokové míry a tržby z licenčních poplatků na základě smlouvy.

### **Metody vykazování výnosů dle standardu IAS 18**

Dle Ficbauera (2016) jsou metody vykazování výnosů tyto:

- akruální – vykázání zisku okamžitě,
- „instalment method“ – vykazování zisku dle splátek,
- „cost recovery method“ – metoda pokrytí nákladů, kdy k vykázání zisku dojde, až když výnosy převýší náklady (tedy po konci splácení).

Zatímco Hinke (2013) uvádí jako metody vykazování výnosů tyto:

- Vykazování tržeb před dodáním, což se děje u transakcí dlouhodobého charakteru. Pro tyto zakázky se konkrétně použije:
  - Metoda procenta dokončení, kdy tedy tržby a náklady jsou uznány ve výši stupně dokončení nebo
  - Metoda nulového zisku, která se použije, pokud výsledek transakce není možno spolehlivě odhadnout, proto se vykážou pouze výnosy ve výši vynaložených nákladů.
- Vykazování výnosu v okamžiku dodání, pokud byly splněny všechny podmínky.
- Vykazování výnosu po dodání, což se týká zejména splátkových prodejů. Tuto metodu rozděluje stejně jako výše Ficbauer (2016) na:
  - metodu akruální, kdy dojde k vykázání zisku z prodeje v momentě dodání,
  - na splátkovou metodu, kdy se zisk vyazuje v závislosti na splátkách,
  - metoda úhrady nákladů, při které dojde k vykázání zisku po převýšení splátek nad náklady.
- zálohová metoda, což znamená úhradu před dodáním, ale na rozdíl od předchozích metod obdržení splátek není jisté, ale došlo k převodu rizik a užitků.

Muthupandian (2009) souhrnně říká, že dle tohoto standardu výnos lze vykázat na základě zvýšení čisté pozice účetní jednotky ve smlouvě se zákazníkem.

### 3.2.3 Deskripce standardu IAS 11 Výnosy ze smluv o zhotovení

Tento standard je důležitý zejména proto, že stanovuje vykazování výnosů a to v závislosti na procentu dokončení zakázky a na výsledku smlouvy. Avšak výsledkem bylo, že účetní jednotka mohla průběžně vykazovat výnosy, i když nedocházelo k průběžnému získávání benefitů z plnění. A Procházka a Hora (2018) říkají, že je v rozporu z přechozím IAS 18.

Dle Ficbauera (2016) se tento standard jmenuje stavební smlouvy. Úzce souvisí se standardem IAS 18 Výnosy. Týká se dlouhodobých zakázek v účetnictví (jak hmotných tak nehmotných).

Procházka (2011) uvádí, že předmětem tohoto standardu jsou smlouvy o zhotovení v účetní závěrce zhotovitele. Standard se skládá z metod pro uznání výnosů a požadavků na zveřejnění informací o výnosech plynoucích z těchto smluv.

I dle Krupové (2009) podstatou, kterou se tento standard zabývá, jsou dlouhodobé zakázky. U nich se musí velmi důkladně řešit problém vykázání výnosu právě kvůli dlouhé době trvání celého procesu. Navíc autorka zmiňuje i možnost sdružování a kombinace smluv v případě, že plnění smluv probíhá souběžně, jsou úzce spojeny atd.

Následně Krupová (2009, str. 433) definuje dlouhodobé zakázky jako:

*Smlouva, která je sjednána speciálně za účelem konstrukce aktiva nebo souboru aktiv, které jsou úzce propojeny či spolu úzce souvisejí co do designu, technologie, funkce, účelu nebo užívání.*

Základem je učení předpokládaného výsledku smlouvy (zisku či ztráty), proto je nutné vědět jaké výnosy a náklady lze zahrnout. Do výnosů smlouvy lze zařadit (Vašek a kol. 2014):

- ve smlouvě dohodnutou výši výnosu,
- podpůrné platby v takovém rozsahu, ve kterém bude následovat výnos a v rozsahu, ve kterém je možné je ocenit. Konkrétně se jedná o odměnu dodavateli za dřívější dokončení předmětu smlouvy, kterou ale lze vykázat, až když je skutečně očekáváno, že k dřívějšímu dokončení dojde.

Dále doplňuje, že do nákladů spojených se smlouvou patří:

- náklady na přímé mzdy,

- na materiál,
- na přesun zařízení,
- nájem budov atd.

Krupová (2009) také zmiňuje náklady, které lze zařadit k nákladům na dlouhodobé zakázky a řadí sem např. náklady na práci na staveništi, na materiál na stavbu, na zařízení používané na stavbě ale i další přímo připočitatelné náklady jako pojištění, technická podpora atd. Naopak nelze uznat náklady typu správní režie, odbytová režie, výzkum a vývoj atd. Tyto náklady se vykazují v okamžiku, se kterým věcně souvisejí. Standard zmiňuje termíny vynaložené náklady na zakázku, které se skládají z vynaložených nákladů a vynaložených výdajů souvisejících s budoucí činností.

Jak již bylo výše řečeno, je nutné **určit předpokládaný výsledek smlouvy**. Podle tohoto výsledku se rozdělují smlouvy do třech skupin (Vašek a kol. 2014):

- ziskové,
- ztrátové,
- smlouvy s nejistým výsledkem.

U ziskových smluv se výnosy uznávají postupně podle vykonání jednotlivých činností, ale u ztrátových smluv dojde k vykázání celé ztráty najednou v běžném období. U smluv s nejistým výsledkem dochází k uznání výnosů ve výši vynaložených nákladů, to znamená výsledek je nulový. Pro vykázání poměrné výše výnosů (i nákladů) se používá tzv. metoda procenta rozpracovanosti. Také je zde možnost stanovení procenta dokončení, kterého když není dosaženo, je případná zisková smlouva vykázána jako smlouva s nejistým výsledkem a tím pádem nedojde k vykázání zisku. Procento rozpracovanosti se určí buď zjištěním stavu již vykonané práce, nebo podílem nákladů, které byly vynaloženy k celkovým nákladům, které jsou očekávány, že budou vynaloženy.

Kromě těchto třech druhů smluv ještě Procházka (2011) uvádí:

- smlouvy za pevnou cenu
- smlouvy typu náklad plus přírážka.

Smlouva za pevnou cenu může být upravována v případě odchylek. U smlouvy typu náklad plus přírážka je odměna zhotoviteli závislá na nákladech.

Krupová (2009) v podstatě zmiňuje stejné metody jako Vašek a kol. (2014). Některé jsou podobné jako ty, o kterých mluví IAS 18, viz dříve. Jedná se o tyto metody:

- metoda procenta dokončení,
- metoda nulového zisku,
- metoda okamžitého vykazování očekávaných ztrát.

**Procento dokončení** se určí podílem vynaložených a celkových plánovaných nákladů či kvalifikovaným odhadem či poměrem skutečných hodin od počátku zakázky vzhledem k celkovým plánovaným hodinám. Poté se tímto procentem vynásobí celkové plánované tržby. V každém období se tento údaj aktualizuje odečtením tržeb vykázaných v minulém období. Čím větší přiřazené náklady tím větší procento tím větší vykázaný zisk.

**Metoda nulového zisku** se použije právě u smluv s nejistým výsledkem. Tato metoda je založena na tom, že se tržby vykážou pouze do výše vynaložených nákladů.

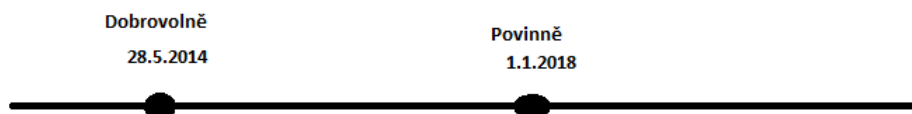
Ve třetí metodě (**okamžitého vykazání ztráty**) se jedná o to, že v případě očekávání, že zakázka bude ztrátová, musí dojít k vykazání ztráty okamžitě, to se může stát např. u zakázek při proniknutí na nový trh.

Dle tohoto standardu musí účetní jednotka zveřejnit jako u předchozího standardu částky výnosů a metody použité pro jejich zjištění, ale navíc i metodu pro určení stupně rozpracovanosti. A navíc u nedokončených smluv musí účetní jednotka vykázat dosud vynaložené náklady, zisk, přijaté zálohy, zádržné (Vácha 2019).

### **3.2.4 Deskripce standardu IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky**

Tento standard nahrazuje předchozí standardy IAS 18 a IAS 11. Je platný od 1. 1. 2018, ale byla zde možnost podle něj postupovat již dříve. Tedy od 1. 1. 2018 podle něj musí účetní jednotky postupovat povinně, ale aplikovat ho účetní jednotky mohly i dobrovolně od doby jeho vzniku tedy od května 2014, což znázorňuje následující obrázek.

## Obrázek 1 Aplikace standardu IFRS 15



### Zdroj: Vlastní zpracování dle Krupové (2019), 2019

Důvodem vzniku byla hlavně potřeba sjednotit přístupy vykazování výnosů jednak v rámci Mezinárodních účetních standardů ale i v rámci IAS/IFRS a US GAAP (Krupová 2019).

Vardiashvili a Maisuradze (2017) jako důvod vzniku uvádí to, že původní standardy neobsahovaly některé konkrétní situace a v důsledku toho, mohlo docházet k tomu, že různé podniky vykazovaly různé výše výnosů ve stejných situacích. Dalším důvodem byla snaha přiblížení k systému US GAAP.

Avšak nevýhodou tohoto standardu je to, že neobsahuje obecné principy toho, co má výnos obsahovat. Dále neobsahuje zdůvodnění, proč lze vykázat výnosy průběžně a neobsahuje ani informace o vztahu výnosů a nákladů (Procházka a Hora 2018).

Základem tohoto standardu jsou principy, které musí účetní jednotka dodržovat, aby poskytla přesné informace ohledně tržeb a peněžních toků souvisejících se smlouvami se zákazníky (Ficbauer 2016).

Vašek a Procházka (2018) upozorňují, že se tento standard týká výnosů označovaných jako **revenues**. Takže tento standard upravuje rozpoznání a vykázání výnosů z běžné a opakované činnosti.

Podobně i Šrámková a Křivánková (2017) uvádějí, že standard se zabývá pouze výnosy, které splňují dvě podmínky. Jednak se jedná o výnosy, které lze označit jako **revenue** (opakované výnosy z běžné činnosti) a jednak se musí jednat o výnos **ze smluv se zákazníky**.

Dle standardu je smlouva dohoda mezi dvěma a více stranami, ze které následně vyplývají práva a povinnosti pro obě strany (IASB 2014).

Dle Ficbauera (2016) existují výjimky, na které se tento standard nevztahuje. Jsou to výnosy ze společných činností. Tím jsou myšleny výnosy, při nichž strany sdílejí rizika a užitky z činnosti, kterou vykonávají společně. Tyto výnosy jsou upraveny samostatně standardem IFRS 11 - Společná uspořádání. Další výjimky, na které se standard nevztahuje, jsou výnosy z leasingu, z pojistných smluv, výnosy finančních nástrojů a jiných smluvních práv a nepeněžní směny.

Krupová (2019, str. 364) dodává definici výnosu dle tohoto standardu, která se ale nezměnila od původního IAS 18:

*Výnos představuje zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období ve formě přírůstku nebo zlepšení aktiv, nebo ve formě snížení závazku, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků.*

Podstatou je zachycení celého procesu, který se skládá dle IASB (2014) z těchto kroků:

- rozpoznání smlouvy se zákazníkem, která zakládá oběma stranám práva a povinnosti související s dodáním zboží, výrobků nebo služeb,
- rozpoznání povinností vyplývajících se smlouvy,
- určení tzv. transakční ceny, která je dána smlouvou,
- alokace ceny vyplývající ze smlouvy na jednotlivé povinnosti,
- rozpoznání odpovídajícího výnosu v okamžiku splnění vyplývajících povinností.

Dle Vardiashvili a Maisuradze (2017) dodržování těchto výše uvedených kroků zamezí vzniku nedorozumění při vykazování výnosů, ke kterým docházelo vlivem nejasností předchozích standardů.

Okamžik realizace výnosu je dle tohoto standardu v tom okamžiku, kdy přejde kontrola nad aktivem na zákazníka, a to ve výši očekávané odměny, kterou by měla účetní jednotka získat (Dvořáková 2017).

### **1) Identifikace smlouvy**

Jak již bylo výše uvedeno prvním krokem u rozpoznání a vykázání výnosu je rozpoznání smlouvy. V tomto kroku musí dojít ke splnění těchto podmínek (Dvořáková 2017):

- smlouva představuje záruku vzniku výnosu a jeho úhrady zákazníkem,
- odstoupení od smlouvy musí být spojeno s povinností kompenzace,
- smlouva musí mít komerční charakter (předpoklad dosažení zisku).



Ale Krupová (2019) definuje podmínky, které při splnění zakládají povinnost účtovat o kontraktu se zákazníkem:

- schválení kontraktu a podmínek stranami,
- schopnost identifikace práv souvisejících s dodáním,
- schopnost určení termínu a platby dodaného zboží,
- obchodní povaha kontraktu,
- očekávaný výsledek kontraktu je spojen s riziky, časem dodání a částkou,
- pravděpodobnost soustředění na zajištění dodávky.

O těchto podmínkách Vašek a Procházka (2018) říkají, že tyto podmínky se posuzují na začátku vztahu, ke změnám v průběhu dochází, pouze pokud se jedná o významné změny. Tyto podmínky se posuzují velice pečlivě, protože když není splněna alespoň jedna podmínka, nemůže být vykázán výnos, i kdyby došlo k zinkasování celé částky.

Už při identifikaci smlouvy musí účetní jednotka odhadnout, zda bude zákazník schopen uhradit částku, určenou ve smlouvě. Důležité je, pokud prodávající nemá jistotu obdržení částky, vykázat výnos pouze v okamžiku ukončení kontraktu a nenávratnosti již obdržených plateb. V případě, že účetní jednotka ví, že neobdrží celou částku, vykáže pouze hodnotu, kterou předpokládá, že obdrží (Dvořáková 2017).

Inkasovanou částku od zákazníka lze podle Šrámkové a Krivánkové (2017) vykázat jako výnos pokud byla uhrazená celá nebo část předem domluvené částky a smlouva byla ukončena a nejedná se o vratnou úhradu.

## **2) Identifikace povinností plynoucích ze smlouvy**

Při uzavření smlouvy musí účetní jednotka identifikovat povinnosti, které lze rozdělit na jednorázově plněné a postupně plněné. Povinnosti jsou buď ve smlouvě konkrétně uvedené či vyplývají z určitých obchodních zvyklostí apod. (Dvořáková 2017).

Plnění smlouvy může obnášet prodej výrobku, zboží, provedení úkonu, poskytnutí služby, poskytnutí licencí atd. (Šrámková a Kropáčková 2017).

Dle Krupové (2019) je potřeba, jestli smlouva bude v účetnictví vystupovat jako celek, nebo jako jednotlivé části. Jako jednotlivé části by se posuzovala, kdyby měl zákazník prospěch z jednotlivých zboží nebo služeb samostatně. Stejně tak musí být i převedení zboží na zákazníka oddělitelné.

Prodejci přísluší zejména povinnost dodat zboží zákazníkovi a převést na něj odpovídající práva. Zároveň je tato povinnost nejmenší jednotkou, o které se účtuje. I produkty prodávané zdarma se zahrnují do smluvních příslibů (Vašek a Procházka 2018).

### **3) Transakční cena**

V ceně transakce je oceněn předmět plnění smlouvy. Účetní jednotka cenu určí vzhledem ke své předchozí obchodní praxi, ale také vzhledem k času dodávky a druhu dodávky (Ficbauer 2016).

Aby bylo možné vykázat výnos, je nutné stanovit celkovou částku, kterou prodávající obdrží po převedení kontroly nad statky a službami na zákazníka. V této částce není zahrnuta daň ani jiná poskytnutá plnění. Tato cena může být sjednána fixně nebo variabilně či kombinací těchto způsobů (Dvořáková 2017).

O fixní i variabilní složce se zmiňují i Vašek a Procházka (2018):

Variabilní složka ceny je většinou závislá na nějaké budoucí události a je proto nutné ji odhadovat. Konkrétně může být závislá na poskytnutých slevách, pokutách za pozdní dokončení dodávky atd. Může být součástí transakční ceny, pokud účetní jednotka předpokládá její realizaci nebo při existenci mimosmluvního závazku. Účetní jednotka se rozhoduje na základě proměnlivosti trhu, zkušenosti z minulých let atd. Tyto odhady musí účetní jednotka pravidelně aktualizovat. A dále upozorňují, že transakční cena se upravuje o časovou hodnotu peněz, pokud smluvní podmínky poskytují významné benefity z financování transakce. To, že zohlední finanční prvek, zajistí rovnost výnosu částce, kterou by hotově zaplatil zákazník za produkt.

Zohlednění finančního prvku označuje Dvořáková (2017) jako finanční komponentu. A upozorňuje, že jako finanční komponentu nelze označit např. zádržné, což znamená to, že zákazník při úhradě smlouvy zaplatí sníženou částku a k doplacení dojde, pokud budou odstraněny všechny případné závady.

K variabilní části ceny Krupová (2019) doplňuje dvě metody pro ocenění variabilní části ceny. První metody je tzv. očekávaná hodnota určená jako vážený průměr částek a druhá metoda je tzv. nejpravděpodobnější výsledek, což znamená nejpravděpodobnější hodnotu z variant.

Dále Šrámková a Křivánková (2017) mluví o situaci, kdy má zákazník právo na vrácení zboží. V tom případě vykáže účetní jednotka výnos pouze ve výši, kterou předpokládá,

že vracet nebude. Dále vykáže účetní jednotka závazek z důvodu vráceného zboží a aktivum ve výši, kterou očekává, že zákazník vrátí (proti snížení nákladů na prodané výkony).

Zatímco Dvořáková (2017) označuje tuto situaci jako tzv. závazek z refundace, ale jedná se také o možnost vrácení zboží. Její řešení obsahuje vykázání výnosu v plné výši, ale následné vytvoření rezervy na vrácení zboží oproti snížení výnosu o odhad vrácené hodnoty. Z toho vyplývá, že dle IAS/IFRS existuje více možností účtování rezervy. To znamená, že rezervu lze zaúčtovat proti snížení výnosového účtu. Tento způsob není dle českých účetních předpisů možný. Dále se zabývá problematikou záruk, u kterých je nutné rozlišit, jestli je možné je oddělit od poskytované služby či nikoli.

O tom se zmiňuje i Krupová (2019) a doplňuje, že pokud se dá záruka oddělit od poskytované služby (např. při koupi prodloužené záruky), jedná se o samostatnou smluvní povinnost a tedy závazek pro prodejce. V případě neoddělitelné záruky (např. zákonná záruční lhůta), musí účetní jednotka vytvořit rezervu a tím zvýšit náklady. V tomto případě neoddělitelné záruky se tedy vytváří rezerva shodným způsobem jako dle českých účetních předpisů, tedy zvýšením nákladů.

#### **4) Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy**

Transakční cenu je potřeba v souladu s tímto standardem rozdělit na jednotlivé povinnosti vyplývající ze smlouvy. Existují dvě možnosti dle Dvořákové (2017):

- alokace na základě samostatných prodejních cen,
- odhad cen v případě nedostupnosti samostatných prodejních cen.

První možnost dle Šrámkové a Křivánkové (2017) znamená, že se transakční cena rozděluje odhadem ceny jednotlivé povinnosti. Stanovuje se taková cena, kterou by bylo možné získat při splnění pouze té jednotlivé povinnosti. Avšak smlouva zní na celkovou transakční cenu. Pro odhad ceny samostatné povinnosti účetní jednotka využije veškeré dostupné informace. Pokud jsou samostatné prodejní ceny nedostupné, odhadují se ceny na tržní bázi, nebo pomocí odhadu cen dle očekávaných nákladů na splnění povinnosti, nebo prostřednictvím tzv. reziduálního (zbytkového) přístupu.

Vašek a Procházka (2018) dodávají, že standardy IAS/IFRS nestanovují žádnou hierarchii odhadu, avšak je důležité primárně k alokaci použít vstupy, které lze nějak doložit a až potom se může přistoupit k interním odhadům. Když chce účetní jednotka

alokovat slevy, může k jednotlivým povinnostem alokovat pouze ty, které prokazatelně souvisí s danou povinností, v opačném případě se rozdělí poměrem.

K možným odhadům Krupová (2019) uvádí např. upravené tržní posouzení, očekávané náklady plus marže, zbytková část. Upravené tržní posouzení se odvíjí od částky, kterou by byl ochoten zákazník na daném trhu zaplatit. Očekávané náklady plus marže jsou založené na stanovení nákladů potřebných pro splnění povinnosti, ke kterým se přičte marže. Zbytková část znamená zbytkovou hodnotu po odečtení ostatní částí smlouvy od celkové ceny.

### 5) Splnění povinnosti plynoucí ze smlouvy – rozpoznání výnosu

Účetní jednotka smí výnos v okamžiku převedení kontroly nad dodávkou zboží či služby na zákazníka. Převedení kontroly znamená, že zákazník může zboží či výrobek používat nebo z něj může dostat všechny s ním související užitky a může omezit přístup někoho jiného k užítku z aktiva. Výjimkou je, když je s prodejem spojeno právo na zpětný odkup. V tom případě nejsou splněny potřebné podmínky pro to, aby si účetní jednotka mohla vykázat výnos. Povinnosti není nutné splnit zároveň, ale je možné je plnit postupně (Dvořáková 2017).

Zajímavostí je i problematika záloh a zádržného (pozdější zaplacení), kdy standard opět odkazuje na vykázání výnosu až v okamžiku převodu kontroly na zákazníka. Pokud dochází k postupnému rozpouštění výnosů, budou se takto postupně rozpouštět i zálohy (Dolák a Fryjaufová 2017).

Hlavním rozdílem od původního standardu IAS 18 bylo právě v tomto bodě. Původní kritérium bylo převod rizik a užitků na zákazníka a nyní je toto kritérium založeno na **převodu kontroly**. To by mělo zamezit subjektivnímu určení co je podstatné riziko a užitek a co není (Vašek a Procházka 2018).

Dvořáková (2017) vysvětluje, co znamená jednorázové splnění smlouvy a postupné plnění:

- pokud je povinnost splněna najednou, dojde k rozpoznání výnosu v okamžiku splnění povinnosti neboli při **převedení kontroly** na zákazníka. Standard definuje indikátory splnění podmínky převodu kontroly. Mezi ně patří právo obdržet platbu za aktivum, fyzické dodání zboží zákazníkovi, převedení užitků i rizik z aktiva,

- při postupném plnění povinnosti je nutné vykázat výnosy v té výši, ve které odpovídají míře splnění této povinnosti. Standard IFRS 15 určuje kritéria pro stanovení toho, jestli došlo k převodu kontroly nad zbožím nebo ne.

Podobně podle Šrámkové a Krivánkové (2017) může okamžik vzniku výnosu nastat ve dvou situacích:

- první situací je splnění povinnosti dodat v daném časovém okamžiku,
- druhá situace znamená, že k dodání dojde postupně v průběhu času. To se tedy nezměnilo od původních standardů, ale sjednotily se podmínky aplikace.

### **Metody pro ocenění výnosu dle standardu IFRS 15**

Opět jako u předchozího standardu v případě, že účetní jednotka vykazuje výnosy průběžně je potřeba učit tzv. procento dokončení. Jinak obecně metody lze rozdělit na výstupní a vstupní. V původních standardech zmíněný princip metody procenta dokončení se tedy stále používá, avšak nepoužívá se toto označení. Dále zmiňuje i metodu nulového zisku, která obnáší vykazování výnosů na úrovni nákladů atd. (Krupová 2019).

Metody pro ocenění výnosu jsou dle IASB (2014) metoda výstupu a metoda vstupů.

- Dle metody výstupu účetní jednotka určí kolik výstupů (zboží, služeb) je potřeba dodat. Ačkoli její nevýhodou je to, že výstupy nemusí být lehké zjistit, patří mezi preferovanější metody.
- Metoda vstupů znamená, že výnosy budou oceněny dle nákladů, které byly vynaloženy při plnění povinnosti. Nevýhodou ale je, že nemusí vždy odrážet výkonnost účetní jednotky. Použít ji proto lze pouze, pokud vstupy poskytují vhodnou aproximaci dokončeného stupně. To je i důvod toho, proč se vylučují z ocenění náklady, které byly vynaloženy neúčelně.

Konkrétně Dvořáková (2017) uvádí pro zjištění poměrné části výnosů metodou vstupů takový výpočet, kdy se zjistí dosud vynaložené náklady (k danému okamžiku), tato hodnota se vydělí celkovými plánovanými náklady a výsledkem tohoto zlomku se násobí hodnota celkového plánovaného výnosu ze smlouvy.

I Ficbauer (2016) rozeznává metodu výstupní a vstupní pro rozeznávání tržeb a vysvětluje, že výstupní metoda znamená určení hodnoty na základě dodávky

její jednotkovou cenou, časem plnění, množstvím a kvalitou. Vstupní metoda určuje hodnotu výnosu jako hodnota úsilí a vstupů uspokojení smluvního závazku.

Vašek a Procházka (2018) doplňují, že metoda vstupu patří mezi oblíbenější kvůli její jednoduchosti. Avšak tato metoda může postrádat vazbu úsilí jednotky a rozsahu dokončení. Je tedy možné ji použít pouze, pokud je levnější a je dobrou aproximací rozsahu dokončení. Pokud dochází k průběžnému uznávání výnosu, je třeba dodržet to, že pro povinnost lze použít pouze jednu metodu pro určení stupně dokončení. Stejně tak pro podobné povinnosti se zvolí stejné metody. Je potřeba na konci každého období aktualizovat rozsah plnění.

### **Vykázání a zveřejnění**

Dle IASB (2014) musí účetní jednotka zveřejnit takové informace, aby uživatelé účetních výkazů rozuměli povaze, výši, načasování a nejistotě výnosů a peněžních toků plynoucích ze smluv se zákazníky.

Dle Ficbauera (2016) musí účetní jednotka zveřejnit informace o kontraktech se zákazníky. Konkrétně se jedná zejména o částky očekávané, tržby v hrubé výši, počáteční a konečné zůstatky tržeb, tržby za běžné období, tržby vzniklé částečným či úplným uspokojením, informace o smluvní povinnosti, cenu alokovanou na zbývající plnění. Dále se zveřejňují i informace o rozhodnutích o případných změnách, aktiva na základě nákladů na získání zákazníků, postupy určení plnění dodávek, informace o zpětných prodejkách atd.

Ve výkazu o finanční situaci účetní jednotka vykáže aktivum či závazek v relaci s výkonem a platbami. Nárok na úhradu se zobrazí jako pohledávka. Aktivum ze smlouvy znamená právo na obdržení úhrady (výměnou za zboží) a závazek naopak znamená povinnost dodat zboží, které již bylo zákazníkem uhrazeno (např. přijaté zálohy) (Šrámková a Křivánková 2017).

Dle Dvořákové (2017) je v oblasti vykázání a zveřejnění důležité si uvědomit, že výnosy ze smluv se zákazníky, které upravuje standard IFRS 15 je potřeba evidovat odděleně. O těchto výnosech jednotky zveřejňují další informace. Tyká se to informací o jednotlivých druzích, výše, nejistot, které souvisí s toky atd. Klasifikaci výnosů účetní jednotka uvede v komentáři k účetním výkazům.

Vašek a Procházka (2018) k tomu dodávají, že to, jak jsou povinnosti ze smluv plněny, lze nalézt v rozvaze pod položkou „pohledávky za zákazníky ze splněných smluvních povinností“ nebo pohledávky plynoucí ze smluv dosud neuzavřených. Dále se také v rozvaze může objevit položka „závazek plynoucí ze smlouvy“, a to v případě platby předem. Výše uvedené se projeví tím, že nedojde k vykázání položky nedokončená výroba, protože toto účtování je právě nahrazeno účtováním na položky smluvní pohledávka či smluvní závazek.

Dle Jílka (2018) lze shrnout, že tento standard stanovuje, že účetní jednotka vykáže výnos, když dojde ke splnění výkonnostní povinnosti, což znamená, že převede aktivum na zákazníka, který ho ovládne. Ve smlouvě sjednané plnění je stanoveno pevnou částkou nebo proměnné či obojí. Výdaje na plnění smlouvy účetní jednotka zaúčtuje jako aktivum, pokud přímo souvisejí se smlouvou, zvyšují zdroje jednotky (ty budou použity k plnění), výdaje budou pravděpodobně zpětně získány.

Dle Vardiashvili a Maisuradze (2017) bude mít tento standard dopad zejména na společnosti, které se zabývají licencemi a prodejem softwaru, podniky působící v telekomunikacích, stavebnictví, obranném průmyslu atd.

Oyedokun (2016) říká, že standard IFRS 15 definuje výnosy jednodušeji než původní IAS 18. Standard IFRS 15 souhrnně řečeno stanovuje, že účetní jednotka vykáže výnos z převodu zboží v hodnotě, kterou očekává, že obdrží. Standard je sice pojatý stručněji, ale s efektem větší jasnosti a širší aplikovatelnosti.

### **3.3 Komparace českých účetních předpisů a standardů IAS 18 spolu se standardem IAS 11 a standardu IFRS 15**

V následující tabulce bude na základě poznatků z literární rešerše provedena souhrnná komparace oblasti výnosů (pomocí srovnání určitých kritérií) dle českých účetních předpisů a dle původních standardů IAS 18 spolu se standardem IAS 11 a dle nového standardu IFRS 15.

**Tabulka 1 Komparace českých účetních předpisů, IAS 18, IAS 11, IFRS 15**

<b>Kritérium</b>	<b>ČÚP</b>	<b>IAS 18</b>	<b>IAS 11</b>	<b>IFRS 15</b>
<b>Definice výnosů</b>	Není uvedeno	Hrubé zvýšení užiteků (běžné činnosti), zvyšující vlastní kapitál (mimo vkladu vlastníků).	Není uvedeno	Hrubé zvýšení užiteků (běžné činnosti), zvyšující vlastní kapitál (mimo vkladu vlastníků).
<b>Oblast aplikace</b>	Všechny výnosy účetních jednotek	Výnosy z prodeje zboží, poskytnutí služeb, úroků, licencí, dividend	Výnosy z dlouhodobých zakázek – smluv o zhotovení	Výnosy z běžné činnosti ze smluv se zákazníky
<b>Ocenění výnosu</b>	Nominální hodnota přijatého plnění	Nominální hodnota pohledávky	Nepojednává primárně o ocenění	Očekávaná protihodnota přijatého plnění
<b>Vliv času</b>	Nerespektuje faktor času	Použití současné hodnoty u dlouhodobých transakcí	Neřeší faktor času	Úprava transakční ceny o časovou hodnotu peněz
<b>Uznání výnosu</b>	Okamžik uskutečnění výkonu	Okamžik převodu rizik a užiteků na zákazníka	Definuje i průběžné uznávání výnosu.	Okamžik převodu kontroly na zákazníka



<b>Kritérium</b>	<b>ČÚP</b>	<b>IAS 18</b>	<b>IAS 11</b>	<b>IFRS 15</b>
<b>Metody vykazování</b>	Nejsou uvedeny	procento dokončení, nulového zisku, akruální, splátková, úhrady nákladů), zálohová	Procento dokončení, nulový zisk, okamžité vykazání očekávané ztráty	Metody vstupů, metoda výstupů
<b>Závazky z refundace (např. vrácení zboží)</b>	Není uvedeno	Nevyazuje se výnos, dokud má zákazník možnost vrátit zboží	Nezabývá se zbožím	Řešení pomocí tvorby rezervy na vrácené zboží či vykazáním nižšího výnosu.
<b>Záruky</b>	Není uvedeno	Záruka navyšuje náklady	Záruka navyšuje náklady	Oddělitelné záruky vystupují jako závazek, neoddělitelné záruky jako rezerva zvyšující náklady
<b>Zálohy a zádržné</b>	Vykázáno jako pohledávka či závazek	Nezabývá se	Pouze definuje, že účetní jednotka zveřejňuje výši zaplacených záloh a zádržného	Nezabývá se přímo, pouze se dodržuje princip vykazání výnosu v okamžiku převodu kontroly

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2019**

První rozdíl, který z tabulky vyplývá, je takový, že české účetní předpisy nikde neuvádí definici výnosů. Dále však České účetní předpisy se zabývají veškerými výnosy účetních jednotek, zatímco IAS 18, IAS 11 i nový IFRS 15 vždy uvádí konkrétní výnosy, na které se vztahují.

O ocenění výnosu se české účetní předpisy nezmiňují, ale obecně se odvozuje od ocenění pohledávek, takže se předpokládá ocenění výnosu ve výši nominální hodnoty nárokovaného plnění. Dle standardu IAS 18 se výnos ocení ve výši nominální hodnoty pohledávky. Nový standard IFRS 15 hovoří o tzv. transakční ceně, která se stanoví jako protihodnota, která se očekává, že bude obdržena.

Dalším rozdílem je, že české účetní předpisy se nezabývají vlivem času na hodnotu výnosu. Zatímco jak původní standard IAS 18, tak nový IFRS 15 zmiňují případné ocenění výnosu v současné hodnotě, pokud je to významné.

Oblastí, kde se liší i standard IAS 18 a IFRS 15, je okamžik vykázání výnosu. Pro české předpisy je důležitý okamžik fakturace, pro IAS 18 okamžik převodu užitků a rizik a dle IFRS 15 se jedná o převod kontroly.

České předpisy se nezabývají metodami vykázání výnosů. Standardy IAS 18 a IAS 11 uvádí stejné metody, pouze IAS 11 se více soustředí na průběžné vykazování. Změnou, kterou přinesl standard IFRS 15, je rozdělení metod průběžného vykazování na metody založené na vstupech a výstupech.

Dále se rozdíly objevují i ve specifických problematikách jako je např. možnost vrácení zboží, což české předpisy neřeší, zatímco standard IAS 18 řešil tuto problematiku nemožností vykázat výnos dříve, než uplyne lhůta pro vrácení zboží a nový standard IFRS 15 řeší tuto situaci snížením vykázaného výnosu o odhad hodnoty, která bude vrácena a tvorbou rezervy.

Další oblastí jsou záruky poskytnuté ve smlouvě zákazníkovi, které opět nejsou upraveny českými účetními předpisy. Dle IAS/IFRS v této oblasti nedošlo k žádné zásadní změně. Standard IAS 18 spolu se standardem IAS 11 řeší záruky tvorbou rezervy oproti růstu nákladů a nový standard IFRS 15 akorát navíc rozděluje záruky na oddělitelné a neoddělitelné.

Oblast záloh a zádržného není podrobně upravena v žádných předpisech. Dle českých účetních pravidel se vytvoří pohledávka či závazek. Standardy IAS 18 a IAS 11 zmiňují

pouze nutnost jejich zveřejnění. Standard IFRS 15 se opět odkazuje na to, že výnos vzniká převodem kontroly na zákazníka, což platí právě i u záloh a zádržného. Navíc IFRS 15 uvádí, že jsou zálohy součástí smluvních závazků.

## **4 Vliv vykazování výnosů na výkonnost podnikatelských subjektů**

V této části práce bude proveden výzkum u vzorku podnikatelských subjektů, na kterém bude možné následně zkoumat rozdíly ve vykazování výnosů, které vyplývají z teoretické části této práce.

Jelikož i z literární rešerše vyplývá, že jedním z oborů, na který bude mít vliv změna ve standardech IAS/IFRS, je např. stavebnictví, jelikož se jedná o obor, kde je běžná existence dlouhodobých smluv se zákazníkem, bude právě na tomto segmentu zkoumán vliv rozdílů vykazování výnosů dle českých účetních předpisů a dle standardu IAS/IFRS, konkrétně dle aktuálně platného standardu IFRS 15.

Účelem výzkumu je odpovědět na obecnou otázku:

- Jaký má vykazování výnosů podle českých účetních předpisů a podle IAS/IFRS vliv na výkonnost podnikatelských subjektů?

Během analýzy účetních závěrek bude hledána odpověď i na další specifické otázky:

- Jakým způsobem vykazují účetní jednotky výnosy ze smluv se zákazníky dle českých účetních předpisů?
- Jakým způsobem vykazují účetní jednotky výnosy ze smluv se zákazníky dle IAS/IFRS konkrétně dle nového IFRS 15?
- Jaký je rozdíl ve vykázaných výnosech při použití různých způsobů vykazování výnosů?
- Jaký je rozdíl ve vykazaném výsledku hospodaření při použití různých způsobů vykazování výnosů?

Odpovědi na tyto otázky budou shrnuty v samostatné kapitole této práce.

### **4.1 Charakteristika zkoumaného vzorku podnikatelských subjektů**

Všech 40 účetních jednotek mělo ve své účetní závěrce uvedeno jako předmět podnikání provádění staveb, jejich změna a odstraňování. K tomu ale měly různé účetní jednotky další předměty podnikání, které znázorňuje následující graf.

**Obrázek 2 Předměty podnikání zkoumaných firem**



**Zdroj: Vlastní zpracování, 2019**

Z výše uvedeného grafu je patrné, že ve vzorku podnikatelských subjektů měly firmy kromě provádění staveb včetně jejich změn a odstraňování nejčastěji jako další předmět podnikání silniční motorovou dopravu, což mělo ve svých účetních závěrkách uvedeno 12 účetních jednotek. Dalším častým předmětem podnikání byla např. projektová činnost, která se objevila u 10 účetních jednotek. Dále např. 6 účetní jednotky měly ve svých účetních závěrkách uvedenou hornickou činnost. Dalšími předměty podnikání u stavebních firem byly např. technická činnost v dopravě, výroby živočišných směsí, pronájem stavebních mechanismů, výroba, obchod a služby neuvedené v příloze č. 1 a 3 živnostenského zákona či pronájem nemovitostí.

Za účelem analýzy skladby tržeb byly z příloh v účetních závěrkách zjišťovány i detailnější informace, co se skrývá za činnostmi podniků, jejichž hlavním předmětem podnikání je právě provádění, změna a odstraňování staveb. Konkrétně firmy ve zkoumaném vzorku podnikatelských subjektů popisovaly jejich podnikatelskou činnost jako např. stavba občanských bytových výstaveb, dopravních staveb, průmyslových výstaveb, inženýrských staveb atd. Jiné účetní jednotky uváděly, že do jejich činnosti patří stavba či rekonstrukce či odstraňování pozemní stavby, mostní stavby (včetně oprav a rekonstrukcí mostů), vodohospodářské a liniové stavby, silniční stavby, železniční stavby, ocelové konstrukce či ekologické stavby.

Kromě výše uvedeného se podnikatelská činnost účetních jednotek skládá ještě z dalších činností. Např. u některých účetních jednotek bylo uvedeno, že kromě stavění do jejich

činností patří výroby betonových a obalovaných směsí, výroba a prodej živočišných směsí obalovaných za horka, litých asfaltů, betonových směsí, betonových směsí a výrobků atd. Jak již bylo uvedeno ve výše uvedeném grafu, vyskytly se ve vybraném vzorku podniků i další předměty podnikání, takže další činností účetních jednotek jsou pronájmy nemovitostí, pronájmy strojů, provozování autodopravy atd.

## 4.2 Analýza vykazování výnosů účetních jednotek

V této kapitole budou popsány výnosy zkoumaných účetních jednotek včetně jejich složení, výše atd. a následně budou rozebrány i další veličiny zjištěné analýzou účetních závěrek vzorku podnikatelských subjektů jako jsou např. dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů. Dále budou analyzovány způsoby vykazování výnosů zejména ze stavebních smluv.

### 4.2.1 Charakteristika skladby výnosů zkoumaného vzorku podniků

V následující části budou zjišťovány hodnoty a náplň jednotlivých výnosových složek podniků, jako jsou např. tržby za výrobky a služby, tržby za zboží atd.

#### Tržby za výrobky a služby

Prvními výnosy, které účetní jednotky měly uvedené ve výkazu zisku a ztráty, byly tržby za výrobky a služby. Jedná se o výnosy z jejich hlavní běžné činnosti. Jelikož se jedná o firmy z oboru stavebnictví, tvoří tyto výnosy dominantní složku celých výnosů.

Následující tabulka znázorňuje minimální a maximální částky, které se objevily ve zkoumaném souboru a dále průměr a medián z částek ze vzorku.

**Tabulka 2 Tržby za výrobky a služby (tis. Kč)**

Minimální částka	36 372
Maximální částka	21 500 141
Průměr	5 353 262
Medián	4 618 193

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2019**

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že ve zkoumaném vzorku stavebních firem byla nejnižší částka 36 372 tis. Kč a naopak nejvyšší 21 500 141 tis. Kč. Průměr spočítaný ze všech tržeb za výrobky a služby činil 5 353 262 tis. Kč, zatímco medián 4 618 193 tis. Kč.

Ve výkazu zisku a ztráty se uvádí tržby za výrobky a služby jako jedna položka, ale z příloh v účetních závěrkách bylo zjišťováno, jaký podíl na této položce tvoří pouze tržby za výrobky a jaký podíl tvoří tržby za služby. Avšak ne všechny účetní jednotky prodávaly i vlastní výrobky. U stavební firmy obecně dominuje poskytování služby, pouze některé účetní jednotky k tomu prodávali vlastní výrobky. Konkrétně se jednalo např. o výrobu betonových a obalovaných směsí.

Průměrně u všech zkoumaných účetních jednotek, které realizovaly tržby za výrobky i tržby za služby, byl podíl tržeb za služby přibližně 99 %. To potvrzuje výše uvedené tvrzení, že u stavební firmy jsou největší položkou právě tržby za služby, což tedy stavebnictví je.

Souhrnně řečeno položka tržby za výrobky a služby tvořila u zkoumaného vzorku podniků průměrně přibližně 97 % celkových výnosů. Avšak v rámci pouze této jedné položky (tržby za výrobky a služby) bylo 99 % hodnoty zastoupeno tržbami na služby.

V přílohách v účetních závěrkách dále účetní jednotky uváděly, že tržby za výrobky a služby byly obdrženy konkrétně např. za provádění staveb, provozování silniční motorové dopravy, výrobu betonových směsí, pronájem nemovitosti, hornickou činnost atd. (viz předměty podnikání zkoumaného vzorku uvedené výše).

### **Tržby za zboží**

Dalšími výnosy, které se objevily v účetních závěrkách zkoumaných subjektů, byly tržby za zboží. Avšak už se nejedná o výnosy, které by se objevily u všech subjektů. Jedná se o výnos, který u stavební firmy je možný, ale není nutný. Ve vzorku podniků, které byly zkoumány v této práci, se tržby za zboží objevily u 10 firem.

Následující tabulka znázorňuje minimální a maximální částky těchto tržeb a poté průměr a medián ze všech vyskytlých hodnot.

**Tabulka 3 Tržby za zboží (tis. Kč)**

Minimální částka	176
Maximální částka	30 974

Průměr	9 219
Medián	3 184

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2019**

Výše uvedená tabulka popisuje nejnižší částku, která se u zkoumaných podniků vyskytla, což je 176 tis. Kč a naopak nejvyšší částky činila 30 974 tis. Kč. Následně byl ze všech údajů spočítán průměr 9 219 tis. Kč a mediánová hodnota 3 184 tis Kč.

Výnosy za prodej zboží u zkoumaného vzorku subjektů tvořily zanedbatelnou částku. Konkrétně tvořily průměrně 0,1 % hodnoty celkových výnosů. Zřejmě proto, že se jedná o tak malý podíl na celkových výnosech, žádný ze zkoumaných subjektů neuvedl v příloze v účetní závěrce konkrétní položky, které prodal jako zboží.

**Ostatní provozní výnosy**

Ostatní provozní výnosy dále patří mezi položky, které se vyskytly u všech 40 zkoumaných stavebních firem. Jedná se o položku, která se ve výkazu zisku a ztráty dělí na další 3 položky. První položkou jsou tržby za prodej dlouhodobého majetku, druhá položka jsou tržby za prodej materiálu a třetí položkou jsou jiné provozní výnosy.

Následující tabulka opět zobrazuje minimální a maximální hodnotu zjištěnou ve zkoumaném souboru a dále i průměr a medián.

**Tabulka 4 Ostatní provozní výnosy (tis. Kč)**

Minimální částka	5
Maximální částka	943 980
Průměr	190 654
Medián	130 466

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2019**

Z výše uvedené tabulky je vidět, že minimální částka ve zkoumaném souboru činila 5 tis. Kč, zatímco maximální částka 943 980 tis Kč. Následně byl spočítán průměr ostatních provozních výnosů z částek zkoumaného souboru 190 654 tis. Kč ale i mediánová hodnota, která činila 130 466 tis. Kč.

Zkoumáno dále také bylo, jaký podíl tvoří na těchto ostatních provozních výnosech jejich jednotlivé složky (tržby za prodej dlouhodobého majetku, tržby za prodej materiálu, jiné



provozní výnosy). Výsledky se samozřejmě u každého konkrétního podniku lišily, ale průměrně tvořily přibližně 4 % z ostatních provozních výnosů tržby za prodej dlouhodobého majetku a 8 % tržby za prodej materiálu a zbylých 88 % tvořila položka jiné provozní výnosy. Složky ostatních provozních výnosů znázorňuje následující tabulka.

**Tabulka 5 Složky ostatních provozních výnosů (tis. Kč)**

	Ostatní provozní výnosy	Tržby z prodeje DM	Tržby z prodeje materiálu	Jiné provozní výnosy
Průměr	190 654	7 626	15 252	167 775
Medián	130 466	5 219	10 437	114 810

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2019**

Výše uvedená tabulka zobrazuje průměr a medián jednotlivých složek ostatních provozních výnosů. I z tohoto obrázku je patrné, že největší podíl mají jiné provozní výnosy.

Podíl na ostatních provozních výnosech na celkových výnosech zkoumaných subjektů, záležel na konkrétní účetní jednotce, ale průměrně lze konstatovat, že ostatní provozní výnosy představují průměrně přibližně 3 % celkových výnosů podniku. To může být opět důvod, proč v přílohách v účetních závěrkách subjekty neuváděli konkrétní položky, které v rámci těchto výnosů realizovaly.

#### **4.2.2 Analýza pravidel používaných při vykazování výnosů zkoumaných podnikatelských subjektů**

V této kapitole budou shrnuty informace o vykazování výnosů, které zkoumané účetní jednotky uváděly v příloze v účetní závěrce. Zejména se jedná o informace o vykazování výnosů z dlouhodobých zakázek, které jsou ve zkoumaném oboru stavebnictví velice časté. Zároveň tím bude hledána odpověď na první výzkumnou otázku.

Dále budou v této kapitole rozebrány další položky z účetních závěrek zkoumaného vzorku podniků, které souvisí s vykazováním a účtováním výnosů zejména z dlouhodobých zakázek, jako jsou dlouhodobé pohledávky, krátkodobé přijaté zálohy atd.

Z účetních závěrek nebylo možné vyčíst konkrétní informace o tom, jestli účetní jednotka realizuje dlouhodobé zakázky, nebo jak dlouhou dobu trvání tyto zakázky mají, jelikož tyto informace zkoumané účetní jednotky neuváděly. V této kapitole budou tedy uvedeny pouze informace, které firmy uvedly jako doplňující informace k položce výnosů. Z některých těchto informací ale lze realizaci dlouhodobých zakázek pochopit.

Všechny zkoumané účetní jednotky ve svých účetních závěrkách uvedly alespoň nějaké informace k účtování a vykazování výnosů. V tomto vzorku podnikatelských subjektů se vyskytly jak velmi stručné informace tak i obsáhlejší informace.

Polovina zkoumaného vzorku podniků uváděla k výnosům informaci o tom, jaké bylo konkrétně jejich naplnění (to ale vyplývá i z popisů předmětů podnikání uvedeného v předchozích kapitolách) a následovala informace o tom, že výnosy (i náklady) se časově rozlišují, tedy účtují dle akruálního principu tedy do období, kam skutečně patří. Další způsob popisu vykazování výnosů byl takový, že účetní jednotka uvedla, že výnosy ze stavebních smluv jsou zaúčtovány v souladu s postupem o účtování stavebních smluv a že dochází k postupnému účtování výnosů z těchto smluv.

Souhrnně řečeno nejčastějšími výroky ohledně vykazování výnosů ze stavebních smluv bylo to, že tržby jsou zaúčtovány na základě fakturace vyplývající ze smluvních podmínek a v nich je zohledněn stupeň dokončení stavební zakázky a že se tyto tržby vykazují snížené o daň z přidané hodnoty a poskytnuté slevy.

Nejčastější informace o vykazování jiných výnosů než výnosů ze stavebních smluv byla taková, že výnosy jsou zaúčtovány v hodnotě přijatého plnění či plnění, které bude přijato a představují pohledávky za zboží a služby poskytnuté v průběhu běžné činnosti, avšak jsou snížené o daň z přidané hodnoty a dalších daní, které s prodejem souvisí.

### **Dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů**

Jako první byly zjišťovány informace z výzkumu o dlouhodobých pohledávkách a to zejména proto, že dlouhodobé pohledávky obsahují zejména tzv. zádržné neboli pozastávky, což bezpodmínečně patří ke zkoumanému oboru stavebnictví, což vyplynulo i z analýzy účetních závěrek zkoumaných jednotek. Pro účely následného modelování fiktivní účetní jednotky už byla zjišťována pouze mediánová hodnota dlouhodobých pohledávek z obchodních vztahů, která činila 80 125 tis. Kč.

Položku dlouhodobé pohledávky měly ve svých účetních závěrkách uvedeny všechny podnikatelské subjekty ze zkoumaného vzorku. A stejně tak všechny podnikatelské subjekty měly v přílohách v účetních závěrkách uvedeno, že tato položka obsahuje tzv. zádržné. Tento výsledek je způsobený tím, že v oboru stavebnictví je zádržné neboli tzv. pozastávky velmi používáno. Jedná se o to, že část celkové ceny (většinou 10 %) dohodnuté ve smlouvě se neuhradí při předání díla, ale ještě nějakou dobu po skončení kontraktu. Je to z toho důvodu, že by se mohly postupem času na prodaném díle projevit nějaké vady. Pokud se žádné vady ve smluvené době neprojeví, zákazník zaplatí zbytek dohodnuté ceny díla.

V přílohách v účetních závěrkách dále podnikatelské subjekty uváděly, že splatnost zádržného je většinou delší než jeden rok. Velmi častými splatnostmi zádržného jsou 3 roky, ale někdy se jedná i o 5 let.

Účetní jednotky, které zádržné účtují podle českých účetních předpisů, k němu nejčastěji přistupují tak, že dojde k jeho vyčíslení v konečné faktuře. A následně ho evidují právě na účtu dlouhodobých pohledávek, dokud nedojde k jeho zaplacení.

### **Poskytnuté záruky**

V rámci analýz účetních závěrek byla zkoumána i problematika poskytnutých záruk. O této problematice však ve svých účetních závěrkách firmy neuváděly informace o délkách poskytnutých záruk. Proto pro zjištění této informace byla uskutečněna konzultace s majitelem jedné stavební firmy, která odpovídala charakteru firem, které byly součástí vzorku podniků, které byly zkoumány výše v této práci.

Z konzultace se stavební firmou vyplývá, že obecně není stanovena žádná oficiální zákonem daná záruční lhůta na stavební práce. To je důvod toho, že délka poskytnutých záruk se liší v závislosti na druhu stavby, ale i třeba dle zákazníka. Protože délka záruční lhůty může být i nástrojem boje o zákazníka.

Obecně ale platí, že firma poskytuje na stavební práce základní záruku v délce 2 roky, která je stejná pro všechny zákazníky. K tomu nabízí možnost dokoupení záruky v délce jednoho roku navíc k této základní záruce.

### **Krátkodobé přijaté zálohy**

Přijaté zálohy na stavební práce většinou byly obsaženy v rozvaze zkoumaného vzorku subjektů pod položkou krátkodobé přijaté zálohy. Opět byla pro účely této práce a sestavení fiktivní účetní jednotky zjištěna mediánová hodnota 34 915 tis. Kč.

Z celého vzorku firem pouze jedna firma nevykázala žádné přijaté zálohy. Avšak z výše uvedeného vzorku podniků se nepodařilo zjistit, jakou konkrétní výši záloh požadují firmy zaplatit v rámci dlouhodobých zakázek. Proto bylo opět využito konzultace se stavební firmou, která poskytla informaci, že obvykle je požadováno zaplacení zálohy ve výši přibližně 5 %. Opět záleží na druhu stavby a na zákazníkovi, pro kterého jsou stavební práce vyhotovovány.

### **Rezervy na záruční opravy**

V souvislosti s poskytnutými zárukami ještě byla v rámci účetních závěrek analyzována problematika rezerv. Konkrétně bylo zkoumáno, jestli účetní jednotky tvoří rezervy na záruční opravy. Z analýzy účetních závěrek vyplynulo, že 18 účetních jednotek (z celkových 40) rezervy na záruční opravy tvoří, avšak 22 zbývajících firem uvedlo, že rezervy na záruční opravy netvoří. Velká část z těchto subjektů netvořících tyto rezervy uvedla, že pojistkou pro záruční opravy jsou pro ně pozastávky neboli zádržné, které bylo analyzováno výše v této práci.

## **4.2.3 Charakteristika vykazování výnosů ze stavebních smluv subjektů sestavujících účetní závěrku dle IAS/IFRS**

V této kapitole byly pro potřeby srovnání analyzovány účetní závěrky z roku 2018 třech českých stavebních firem, které sestavují účetní závěrku dle IAS/IFRS, takže tyto analyzované subjekty měly ve svých účetních závěrkách uvedeno, že na vykazování výnosů ze smluv se zákazníky nově aplikovaly standard IFRS 15. Zároveň tím bude hledána odpověď na druhou specifickou otázku.

První informací, která byla zjištěna z analýzy účetních závěrek sestavených dle IAS/IFRS je to, že výnosy z prodeje zboží se účtují v okamžiku přechodu kontroly na zákazníka tedy v době převzetí zboží, tedy nebere se ohled na to, kdy dojde k vystavení faktury či zaplacení zboží. Navíc vykázání výnosu sníží o tzv. závazky z refundace, tedy

předpokládá-li určité procento zboží, které zákazník vrátí, musí o tuto hodnotu snížit vykázaný výnos.

Výnosy z prodeje služeb účetní jednotky vykazují postupně, dle poměru skutečně poskytnutých služeb vzhledem k celkovým plánovaným poskytnutým službám.

Dále účetní jednotky popisovaly vykázaní výnosů ze smluv se zákazníky, a jelikož se jednalo o stavební firmy, rozlišovaly výnosy z developerských projektů (pokud je daná jednotka realizovala) a výnosy ze stavebních smluv. U výnosů z developerských projektů účetní jednotky uváděly, že dojde k jejich vykázaní najednou v okamžiku přechodu kontroly na zákazníka, což znamená v okamžiku předání díla zákazníkovi. Zatímco u výnosů z dlouhodobých stavebních smluv dochází k jejich vykazování postupně. To lze ale dělat pouze v případě, že zákazník má kontrolu nad dílem už v průběhu stavební zakázky. Firmy ve svých účetních závěrkách uvádí i to, že přesně následují 5-ti krokový model vykázaní výnosu (viz teoretická část této práce) a dále uváděly to, že pro každou zakázku je potřeba odhadnout výnosy, které její realizací poplynou do podniku a náklady nutné na její realizaci. S tím souvisí i to, že pro zjištění částečné výše výnosu nejčastěji používají metodu vstupů. Pokud je součástí transakční ceny variabilní složka, podnik se snaží co nejvěrněji odhadnout, jaká výše poplyne do podniku.

Dále byly v těchto účetních závěrkách těchto subjektů analyzovány další problematiky jako např. zádržné, zálohy související s poskytnutím stavební služby či záruky.

V případě zádržného uváděly účetní jednotky, že dochází k jeho evidenci na dlouhodobých pohledávkách. To se neliší od účetních závěrek sestavených dle českých účetních předpisů. Konkrétně ale je zádržné uvedeno ve finančních aktivech podniku pod položkou pohledávky ze smluv se zákazníky.

V případě záloh, účetní jednotky sestavující účetní závěrku dle IAS/IFRS uváděly, že přijaté zálohy ze smluv se zákazníky se evidují na smluvních závazcích.

Ať už se jedná o zálohy či zádržné účetní jednotky převážně uváděly, že v případě jejich dlouhé splatnosti je potřeba vyjádřit je v jejich současné hodnotě. Tedy v hodnotě, která by byla obdržena, pokud by nedocházelo k časovému nesouladu mezi dobou platby a dobou realizace plnění (např. kdyby zádržné bylo placeno už při předání díla).

V souvislosti se stavební činností účetní jednotky poskytují záruky na opravy vad, jejich délky se uvádí ve smlouvách o dílo. Při tvorbě rezerv na tyto záruky účetní jednotky

odhadují jejich výši na základě minulých zkušeností. A zároveň účetní jednotka u každé individuální smlouvy musí odlišit, jestli se jedná o záruku oddělitelnou, nebo neoddělitelnou, protože každá se účtuje jinak (viz teoretická část této práce).

### 4.3 Sestavení fiktivní účetní jednotky

Fiktivní účetní jednotka vytvořená pro účely této práce má jako hlavní předmět podnikání uvedeno provádění staveb, jejich změna a odstraňování. Mezi další vedlejší předměty podnikání patří např. projektová činnost, pronájem stavebních mechanismů či výroba, obchod a služby neuvedené v příloze č. 1 a 3. živnostenského zákona atd.

Konkrétně si lze pod činností účetní jednotky představit výstavbu občanských bytových výstaveb, dopravní či průmyslové stavby. Dále se účetní jednotky zabývá i rekonstrukcemi a opravami či odstraňování staveb. To znamená, že základní činností této jednotky je poskytování služeb. Avšak jako vedlejší či doplňkovou činnost účetní jednotka vyrábí betonové a obalované směsi, živočišné směsi obalované za horka, lité asfalty atd.

V následující tabulce bude uvedena rozvaha fiktivní účetní jednotky, jejíž hodnoty vychází z mediánových hodnot zkoumaného vzorku podniků, který byl popsán výše v této práci.

**Tabulka 6 Rozvaha modelové účetní jednotky 2018 (tis. Kč)**

<b>AKTIVA</b>	4 298 222	<b>PASIVA</b>	4 298 222
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	1 899 781	<b>Vlastní kapitál</b>	1 729 577
<b>Oběžná aktiva</b>	2 398 441	Výsledek hospodaření	1 729 577
Zásoby	322 721	<b>Cizí zdroje</b>	2 568 645
Pohledávky	1 782 132	Rezervy	281 591
<i>Dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů</i>	80 125	Závazky	2 287 054
Peněžní prostředky	293 588	<i>Krátkodobé přijaté zálohy</i>	34 915

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Jak již bylo výše uvedeno, rozvaha je sestavena pouze ve zjednodušené formě. Pro účely této práce je potřeba znát hodnoty jen základních položek rozvahy. V rámci zjednodušení se předpokládá, že vlastní kapitál účetní jednotky je tvořen pouze výsledkem hospodaření běžného účetního období. Cizí zdroje jsou tvořeny pouze rezervami a závazky. Tyto položky již nejsou dále rozepisovány. Navíc jsou uvedeny akorát krátkodobé přijaté zálohy, protože byly rozebírány dříve v této práci, jelikož se jedná o položku, kde účetní jednotka vykazuje přijaté zálohy na stavební práce.

Dále se zjednodušeně uvádí, že aktiva jsou tvořena pouze dlouhodobými aktivy a oběžnými aktivy. Oběžná aktiva tvoří pouze zásoby, pohledávky a peněžní prostředky. Uvedeny jsou dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů, jelikož byla tato položka již dříve rozebrána v souvislosti se zádržným neboli pozastávkami, které na této položce účetní jednotka vykazuje.

Pro úplnost bude v následujícím obrázku zachycen i Výkaz zisku a ztráty fiktivní účetní jednotky za rok 2018, pro získání představy v jakých částkách se může průměrná stavební firma pohybovat (na základě výzkumu zkoumaného vzorku).

**Obrázek 3 Výkaz zisku a ztráty fiktivní účetní jednotky 2018 (tis. Kč)**

<b>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (tis. Kč.)</b>	
Tržby za prodej výrobků a služeb	4 618 193
Tržby za zboží	3 184
Výkonová spotřeba	2 581 843
<i>Náklady na prodané zboží</i>	169
<i>Spotřeba materiálu a energie</i>	1 053 293
<i>Služby</i>	1 528 381
<b>Ostatní provozní výnosy</b>	<b>130 466</b>
<i>Tržby z prodaného dlouhodobého majetku</i>	5 219
<i>Tržby z prodaného materiálu</i>	10 437
<i>Jiné provozní výnosy</i>	114 810
Ostatní provozní náklady	35 206
<i>Rezervy v provozní oblasti a kompl. nákl. PO</i>	35 206
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ Z PČ</b>	<b>2 134 794</b>
<b>Výnosové úroky a podobné výnosy</b>	<b>1 238</b>
Nákladové úroky a podobné náklady	752
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ Z FČ</b>	<b>486</b>
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM</b>	<b>2 135 280</b>
daň z příjmů - splatná	405 703
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PO ZDANĚNÍ</b>	<b>1 729 577</b>
<b>OBRAT</b>	<b>4 753 081</b>

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Výše uvedený obrázek znázorňuje skladbu výnosů a nákladů fiktivní účetní jednotky. V následujícím účtování fiktivní smlouvy o dílo bude však soustředěna pozornost pouze na tržby za výrobky a služby, tržby za zboží a výkonovou spotřebu.

Výkonová spotřeby se skládá z nákladů na prodané zboží, spotřeby materiálu a energie a služeb. Jak je z obrázku vidět, největší podíl na nákladech mají právě náklady na služby a náklady na spotřebu materiálu a energie, což je způsobeno předmětem činnosti modelového subjektu, to znamená tím, že účetní jednotka poskytuje stavební práce i vyrábí výrobky. Náklady účetní jednotce plynou i z prodeje zboží, ale opět pouze v malé míře, v souladu s tím, že činnost související s prodejem zboží je zanedbatelná.

Následně byl z výše uvedených hodnot vypočten výsledek hospodaření před zdaněním, od kterého byla následně odečtena daň z příjmů. Pro výpočet daně z příjmů byla zvolena v České republice dlouhodobě platná sazba daně z příjmů právnických osob 19 %. Jako poslední ukazatel byl vypočítán obrat účetní jednotky.

### 4.3.1 Výpočet ukazatelů rentability fiktivní účetní jednotky

Ukazatele rentability budou vypočítány na základě vzorců uvedených v příloze F této práce.

Tyto ukazatele byly zvoleny z toho důvodu, že jejich výpočty obsahují složky, které se budou měnit právě vlivem volby různých způsobů vykazování výnosů. Konkrétně pro výpočty těchto ukazatelů se jedná o tržby či výsledek hospodaření.

Vypočtené hodnoty těchto ukazatelů z hodnot uvedených v rozvaze a výkazu zisku a ztráty fiktivní účetní jednotky jsou uvedeny v následující tabulce.

**Tabulka 7 Ukazatele rentability fiktivní účetní jednotky vycházejících z českých účetních předpisů**

Ukazatel	Hodnota ukazatele
ROA – rentabilita aktiv	0,497
ROS – rentabilita tržeb	0,462
ROE – rentabilita vlastního kapitálu	1

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**



Pro výpočet ukazatelů ROA a ROS byl použit zisk před zdaněním a úroky ve výši 2 136 032 tis. Kč. Avšak pro zjištění ukazatele ROE je potřeba použít čistý výsledek hospodaření. Hodnota tohoto ukazatele vyšla 1 (neboli 100 %), jelikož v rámci zjednodušení bylo pro modelovou účetní jednotku uvažováno, že se její vlastní kapitál rovná pouze jejímu čistému výsledku hospodaření.

## **4.4 Sestavení fiktivní smlouvy o dílo**

V následující kapitole bude definována fiktivní smlouva o dílo, jejímž předmětem bude dlouhodobá zakázka. Na základě této smlouvy bude fiktivní účetní jednotka (charakterizovaná výše v této práci) účtovat účetní případy, které z této smlouvy vyplynou. V následujících částech této práce bude tato smlouva účetně zachycena v řešení v souladu s českými účetními předpisy a následně bude zachycena dle pravidel Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Jelikož klasické smlouvy v praxi jsou velmi rozsáhlým dokumentem, pro účely této práce budou definovány jen ty náležitosti, ze kterých poté budou vyplývat účetní případy po celou dobu životnosti zakázky.

### **4.4.1 Charakteristika jednotlivých položek smlouvy o dílo**

V této kapitole budou popsány konkrétní údaje modelové smlouvy o dílo, jako jsou smluvní strany, předmět smlouvy, cena díla, termíny plnění atd.

Pro účely sestavení smlouvy o dílo byly informace čerpány z řízeného rozhovoru s jednou stavební firmou. Z tohoto rozhovoru budou použity všechny informace o průměrné době trvání zakázky, průměrné výši zakázky, průměrné výši přijatých záloh atd. A z těchto průměrných údajů bude vytvořena a popsána modelová smlouva o dílo.

#### **Smluvní strany**

Ve smlouvě vystupuje jako prodávající stavební firma fiktivní účetní jednotka, která byla definována v předchozí kapitole této práce. Od této stavební firmy kupuje jiný podnikatelský subjekt službu. Touto službou jsou poskytnuté stavební práce.

## **Předmět díla**

Smluvní strany mezi sebou uzavírají smlouvu o dílo. V této smlouvě prodávající neboli modelová stavební firma poskytne kupujícímu stavební práce. Konkrétně se bude jednat o stavbu administrativní budovy.

Stavba této budovy bude probíhat v etapách. V první etapě bude vystaveno první patro, v druhé etapě druhé patro a ve třetí etapě třetí patro. Postavením patra se rozumí jeho takové vyhotovení, aby jej kupující účetní jednotka mohla již plně ke svému podnikání používat. V okamžiku dokončení výstavby patra tedy přebírá kupující jednotka nad touto částí stavby plnou kontrolu.

V rámci této smlouvy je sjednáno i dodání zboží. Konkrétně se jedná o vybavení těchto kanceláří, které prodávající jednotka nakoupí od jiného podnikatelského subjektu a dodá toto vybavení v nezměněné podobě do administrativní budovy.

## **Cena díla**

Cena díla tedy administrativní budovy byla v rámci této práce určena odhadem po konzultaci s existující stavební firmou a po zkoumání, jak se přibližně pohybují ceny administrativních budov.

Celková cena zakázky byla stanovena na 5 970 tis. Kč. Pro účely této práce je pro zjednodušení úplně upuštěno od DPH, které tedy v rámci smlouvy, ani v rámci účtování nebude vůbec počítáno.

## **Doplňující informace k ceně díla pro účely následného účtování**

V rámci smluv se uvádí pouze informace o celkové prodejní ceně, případně samozřejmě údaje o tom, kolik činí příslušná daň z přidané hodnoty atd. Avšak nyní budou v této části uvedeny i další informace, které se ve smlouvě o dílo neuvádí, ale budou potřeba pro následné účtování účetní jednotky.

Z celkové částky, která by se uvedla ve smlouvě, tvoří 5 000 tis. Kč hodnota, za kterou by bylo prodáno pouze postavení administrativní budovy (bez vybavení). To znamená, že částka 970 tis. Kč je hodnota, za kterou je v rámci smlouvy prodáváno vybavení této budovy.

Výše uvedené částky jsou prodejní hodnoty. Dále bude pro účtování nutné vědět, kolik z těchto prodejních cen tvoří náklady.

Z rozhovoru s konzultující stavební firmou vyplynulo, že prodejní cenu budovy tvoří přírůžkou k propočteným nákladům na stavbu budovy. Výše této přírůžky se liší v závislosti na konkrétním zákazníkovi. Pro tuto konkrétní zakázku byla zvolena přírůžka 10 %. To znamená, že náklady, které vynaloží prodávající účetní jednotka na stavbu administrativní budovy, jsou 4 500 tis. Kč.

Částka 970 tis. Kč za zboží je také prodejní cenou. Pro účely této smlouvy byla shodně zvolena marže 10 % i pro prodávané zboží. To znamená, že účetní jednotka zboží (v tomto případě vybavení budovy) nakoupí za 873 tis. Kč a v nezměněné podobě ho prodá zákazníkovi za 970 tis. Kč.

### **Termíny plnění**

Pro účely účtování budou uvedeny pouze nejdůležitější termíny. Přehled nejdůležitějších termínů je uveden v následující tabulce.

**Tabulka 8 Přehled nejdůležitějších termínů zakázky**

Datum uzavření smlouvy	1. 6. 2019
Datum zahájení stavebních prací	15. 6. 2019
Datum předání prvního patra	15. 6. 2020
Datum předání druhého patra	15. 6. 2021
Datum předání třetího patra	15. 6. 2022
Datum ukončení díla	15. 6. 2022

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Ve výše uvedené tabulce je tedy uveden hlavně termín uzavření smlouvy. Dále je ale důležitý také termín zahájení stavebních prací, kdy začnou stavební práce s cílem výstavby prvního patra do takové podoby, ve které bude možno ho předat zákazníkovi. Předpokládá se, že v tentýž den, ve kterém je předáno patro, začínají stavební práce na patře následujícím. Okamžik předání daného patra zákazníkovi je považován za okamžik převzetí kontroly zákazníka nad touto částí stavby. Datum předání třetího patra je shodné s datem ukončení celého díla.

## **Platební podmínky, fakturace**

Platby za tuto zakázku budou probíhat následovně. První platbou bude záloha, kterou prodávající účetní jednotka požaduje. Jak již bylo uvedeno v části této práce, která se zabývala přijatými zálohami na stavební práce, výše těchto záloh opět závisí na konkrétním zákazníkovi, ale pro účely této práce byla zvolena výše 5 % z celkové prodejní ceny zakázky, takže z hodnoty obsahující jak cenu budovy, tak cenu vybavení. To znamená, že účetní jednotka požaduje zálohu na stavební práce ve výši 298,5 tis. Kč. Splatnost této zálohy je 15. 6. 2019, což je datum zahájení stavebních prací.

Následně budou vždy pololetně vystaveny faktury za stavební práce. Termíny fakturací a splatnosti faktur jsou uvedeny v následující tabulce.

**Tabulka 9 Termíny vystavení a splatnosti faktur**

<b>Datum vystavení</b>	<b>Splatnost</b>
15. 12. 2019	31. 12. 2019
15. 6. 2020	30. 6. 2020
15. 12. 2020	31. 12. 2020
15. 6. 2021	30. 6. 2021
15. 12. 2021	31. 12. 2021
15. 6. 2022	30. 6. 2022

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Z výše uvedené tabulky je patrné, že první faktura bude vystavena půl roku po zahájení prací. Faktury budou vystavovány vždy k 15-tému dni měsíce daného pololetí. A splatné budou do konce téhož měsíce.

V podstatě poslední platbou bude tzv. odložená platba ve formě zádržného. Na základě dostupných informací bude pro tuto smlouvu určeno zádržné ve výši 5 %. Jeho hodnota však bude určena pouze z hodnoty samotné stavby (tzn. z hodnoty 5 000 tis. Kč), protože jeho účelem je zajistit to, že prodávající odstraní případné vady, které se objeví po skončení smlouvy, avšak týká se vad souvisejících se stavbou budovy. Tedy částka 250 tis. Kč bude uhrazena za 2 roky od termínu dokončení díla. Takže splatnost této částky v případě neprojevení závad na díle je 15. 6. 2024

## **Záruky**

V této části smlouvy zhotovitel (prodávající) prohlašuje, že je odpovědný za vzniklé vady na díle (tedy na stavbě) po určitou dobu. Po tuto dobu je povinen zákazník neprodleně zhotoviteli oznámit vadu, která se na díle projevila. Zhotovitel je povinen na vlastní náklady bez zbytečného odkladu tyto vady odstranit.

V předchozích kapitolách bylo vysvětleno, proč není uvažována zákonná záruční doba. Avšak prodávající účetní jednotka stanovuje dva typy záruk. První záruka je tzv. základní záruka, která je běžnou součástí každé smlouvy o dílo. Délka této základní záruční doby bude 2 roky. Lhůta začíná běžet od okamžiku předání poslední části (v tomto případě posledního patra) díla tedy od 15. 6. 2022.

Dále společnost nabízí možnost dokoupení tzv. nadstandardní záruky. Koupě této záruky znamená získání jednoho roku záruční lhůty navíc. Tuto speciální záruku prodává účetní jednotka za 50 tis. Kč.

V rámci realizace této smlouvy dochází i k prodeji zboží, ke kterému se přistupuje zvlášť. Prodávající společnost u zboží prodaného zákazníkovi (v tomto případě vybavení budovy) nabízí lhůtu pro vrácení zboží. To znamená, že v určité lhůtě může zákazník zboží vrátit. Tato lhůta trvá do 6-ti měsíců od předání poslední části stavby a poslední dodávky zboží (tedy od 15. 6. 2022). To znamená, že tato lhůta končí 15. 12. 2022.

Výše v této práci byly uvedené ty nejdůležitější charakteristiky, které se ve smlouvě stanovují, které jsou důležité pro následné účtování. V praxi mohou mezi sebou subjekty v rámci smlouvy domlouvat i další záležitosti týkající se např. stavebního deníku, provádění díla atd.

## **4.5 Vykázání dlouhodobé zakázky dle českých účetních předpisů a dle IAS/IFRS**

V této kapitole budou zaúčtovány operace, které vyplývají z dříve definované smlouvy z pohledu výše definované fiktivní účetní jednotky. Pro znázornění účtování nebudou použity čísla žádných konkrétních účtů, ale budou použity pouze jejich názvy, aby bylo zřejmé, které položky účetní případ ovlivní. Nejprve bude účtováno na základě českých účetních předpisů při dodržování postupů, které se nejčastěji objevovaly v účetních závěrkách zkoumaného vzorku subjektů. Následně se stejné účetní operace zaúčtují

dle pravidel IAS/IFRS. Na závěr dojde k porovnání obou způsobů a zjištění dopadu použití různých přístupů k vykázání výnosů.

#### 4.5.1 Demonstrace účtování zakázky dle českých účetních předpisů

Pro samotné účtování je vždy důležité zjistit, v jakém stavu se zakázka nachází. Proto byla nejprve vytvořena tabulka, kde je předem popsáno, jak by mohla stavba administrativní budovy probíhat. V následující tabulce jsou tedy uvedena % dokončení stavby vždy k okamžiku vystavení faktur. Na základě toho se následně odvíjí fakturované částky, které budou každý půl rok fakturovány.

**Tabulka 10 Rozpis faktur a nákladů zakázky**

<b>Datum</b>	<b>% dokončení zakázky</b>	<b>Fakturovaná částka (tis. Kč)</b>	<b>Vynaložené náklady k datu fakturace (tis. Kč)</b>
15. 12. 2019	10	500	450
15. 6. 2020	20	823	741
15. 12. 2020	40	1 000	900
15. 6. 2021	60	1 323	1 191
15. 12. 2021	80	1 000	900
15. 6. 2022	100	1 324	1 121

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

To, z jaké části je dílo dokončeno, se zjišťuje na základě skutečného stavu rozpracované stavby. Pro účely této práce byl odhadnut možný průběh stavby. Z výše uvedeného výzkumu vyplynulo, že subjekty sestavující účetní závěrku dle českých účetních předpisů zjišťují částku, na kterou vystaví fakturu, právě dle stupně dokončení stavěného objektu. To znamená, že když např. bylo k datu vystavení první faktury dokončeno 10 % stavby, účetní jednotka vystaví fakturu na 10 % z 5 000 tis. Kč (prodejní cena stavby).

Avšak druhá, čtvrtá a šestá faktura navíc obsahují i částku za prodané zboží, které je předáváno jednou ročně. Protože datům vystavení těchto faktur odpovídá datum předání prvního, druhého a třetího patra zákazníkovi. Jak již bylo dříve uvedeno, součástí

smlouvy je i prodej vybavení kanceláře, které stavební firma obstará. Celková částka tohoto zboží činí 970 tis. Kč a proto v každé této zmíněné faktuře je přičtena ještě 1/3 této částky.

Ve třetím sloupci výše uvedené tabulky je uveden průběh nákladů v době životnosti dlouhodobé zakázky. V rámci zjednodušení byl průběh nákladů sestaven tak, aby odpovídal průběhu stupně dokončení stavby. To znamená, že v okamžiku vystavení první faktury, bylo vynaloženo 10 % celkových nákladů na stavbu (tzn. ze 4 500 tis. Kč) atd.

Avšak opět v řádcích, kde jsou uvedeny druhá, čtvrtá, šestá faktura, je přičtena ještě 1/3 z celkových vynaložených nákladů na zboží (tedy 1/3 z 873 tis. Kč) ze stejného důvodu, jako tomu bylo u průběhu fakturovaných částek.

Dle českých účetních předpisů vyplývají ze smlouvy o dílo následující účetní případy pro rok 2019.

**Tabulka 11 Účetní případy v roce 2019**

<b>Datum</b>	<b>Text</b>	<b>Částka (tis. Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
15. 6.	Přijetí zálohové platby	298,5	Běžný účet	Krátkodobé přijaté zálohy
15. 12.	Náklady na stavbu	450	Provozní náklady	Dodavatelé
15. 12.	Vystavení faktury	500	Pohledávky z obchodních vztahů	Tržby za služby
15. 12.	Započtení zálohy	298,5	Kr. přijaté zálohy	Pohledávky z obchodních vztahů
31. 12.	Úhrada FAV	201,5	Běžný účet	Pohledávky z obchodních vztahů

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Ve výše uvedené tabulce jsou uvedeny účetní případy pro rok 2019. V tomto roce začíná stavba administrativní budovy. Ve stejný den, kdy začíná stavba je splatná i záloha, kterou účetní jednotka požaduje. Dále jsou zaúčtovány náklady, které byly vynaloženy do data vystavení faktury. Tyto náklady byly zaúčtovány souhrnně na provozní náklady na straně MD (Spotřeba materiálu, spotřeba energie, mzdové náklady) a na straně D jsou uvedeny různé účty, což souvisí právě s tím, o jaký konkrétní náklad se jedná. Takže na místě různých účtů mohou být např. závazky z obchodních vztahů, zaměstnanci, materiál, peníze atd. Pro účely této práce bude na stranu D použit účet Dodavatelé. A v rámci zjednodušení nebude účtováno o úhradě těchto závazků.

Následně je zaúčtováno vystavení faktury, ze které je v dalším účetním případě odečtena již přijatá záloha. Posledním účetním případem v roce 2019 je úhrada vydané faktury v částce snížené o zaplacenou zálohu.

V následující tabulce jsou uvedeny účetní případy, které vyplývají ze smlouvy v roce 2020 a jelikož v roce 2021 budou účetní případy stejné, budou oba roky zachyceny v jedné tabulce. Liší se akorát částky, proto částky z roku 2021 budou uvedeny zelenou barvou.

**Tabulka 12 Účetní případy v roce 2020, 2021**

<b>Datum</b>	<b>Text</b>	<b>Částka (tis. Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
15. 6.	Náklady na stavbu	450, 900	Provozní náklady	Dodavatelé
15. 6.	Náklady na zboží (výdej)	291, 291	Náklady na prodané zboží	Dodavatelé
15. 6.	Vystavená faktura – stavba	500, 1 000	Pohledávky z obchodních vztahů	Tržby za služby
15. 6.	Vystavená faktura - zboží	323, 323	Pohledávky z obchodních vztahů	Tržby za zboží



30. 6.	Úhrada FAV	823, 1 323	Běžný účet	Pohledávky z obchodních vztahů
15. 12.	Náklady na stavbu	900, 900	Provozní náklady	Dodavatelé
15. 12.	Vystavená faktura	1 000, 1 000	Pohledávky z obchodních vztahů	Tržby za služby
31. 12.	Úhrada FAV	1 000, 1 000	Běžný účet	Pohledávky z obchodních vztahů

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Ve výše uvedené tabulce jsou uvedeny účetní případy, které ze smlouvy vyplývají v roce 2020 a 2021. K 15. 6. dochází k zaúčtování poměrných nákladů na stavbu, které byly vynaloženy do aktuálního data vystavení faktury. Navíc však dochází k zaúčtování nákladů souvisejících se zbožím, tedy s nákupem vybavení do patra budovy, protože k 15. 6. dochází vždy k předání části budovy. Na straně D jsou i u zaúčtování nákladů za zboží uvedeny různé účty, jelikož lze na této straně účtovat na dodavatele, zboží, peníze atd. Následně je zaúčtováno vystavení faktury za stavbu, čímž dochází k zaúčtování příslušných tržeb. Zvláště je zaúčtováno vystavení faktury za zboží, aby bylo možno tyto tržby zaúčtovat na účet tržby za zboží. Dále jsou obě tyto faktury uhrazeny jednou platbou.

K 15. 12. už dochází pouze k zaúčtování nákladů na stavbu, dále dochází k pravidelnému vystavení faktury a do 31. 12. i k její úhradě.

V roce 2022 bude rozdíl zejména v účtování poslední faktury, při které bude účtováno o zádržném, což obsahuje následující tabulka.

**Tabulka 13 Účetní případy v roce 2022**

Datum	Text	Částka (tis. Kč)	MD	D
15. 6.	Náklady na stavbu	900	Provozní náklady	Dodavatelé

15. 6.	Náklady na zboží	291	Náklady na prodané zboží	Dodavatelé
15. 6.	Vystavená faktura – stavba	1 000	Pohledávky z obchodních vztahů	Tržby za služby
15. 6.	Vystavená faktura - zboží	324	Pohledávky z obchodních vztahů	Tržby za zboží
15. 6.	Zádržné	250	Dlouhodobé pohledávky	Pohledávky z obchodních vztahů
15. 6.	Prodej prodloužené záruky	50	Běžný účet	Tržby za služby
30. 6.	Úhrada FAV	1 074	Běžný účet	Pohledávky z obchodních vztahů

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Výše uvedená tabulka obsahuje účetní případy z roku 2022, což je rok, kdy zakázka končí, neboli dochází k předání poslední části budovy. Opět tedy dochází k zaúčtování nákladů na stavbu a ke stejnému datu i k zaúčtování nákladů na zboží. Následně dojde k vystavení faktury za stavbu a za prodané zboží. Avšak další účetní operací musí být přeúčtování částky 250 tis. Kč, která představuje zádržné, na účet dlouhodobých pohledávek. Tato částka je totiž splatná až za 2 roky tedy 15. 6. 2024. A tuto platbu účetní jednotka obdrží pouze, pokud se v této době neobjeví na budově žádné závady. Proto k 30. 6. dojde k úhradě částky snížené o hodnotu zádržného a zádržné bude účetní jednotka evidovat na účtu dlouhodobé pohledávky.

Jak vyplývá ze smlouvy o dílo, od předání díla (15. 6. 2022) začíná běžet záruční lhůta v délce 2 roky a v rámci této práce bude uvažováno i to, že zákazník využil možnosti a přikoupil si za 50 tis. Kč další rok záruky, což bude také účetním případem roku 2022. Znamená to, že účetní jednotce přijde na běžný účet 50 tis. Kč. Dle účetních závěrek zkoumaného vzorku podnikatelských účetních jednotek se jedná o součást pořizovací ceny majetku, a proto navýší tržby za poskytnuté služby.

Dalším účetním případem, který by souvisel s poskytnutými zárukami, by mohlo být vytvoření rezervy na záruční opravy. Jak již bylo výše popsáno, výzkumem účetních závěrek bylo zjištěno, že nadpoloviční většina subjektů sestavující účetní závěrky dle českých účetních předpisů netvoří rezervy na záruční opravy, a to zejména z toho důvodu, že jako dostatečnou rezervu považují existenci zádržného. Proto při účtování dle českých účetních předpisů nebude účetní jednotka tyto rezervy tvořit.

#### **4.5.2 Demonstrace účtování zakázky dle Mezinárodních účetních předpisů IAS/IFRS**

V této kapitole bude demonstrováno účtování dříve definované smlouvy v souladu s Mezinárodními účetními předpisy IAS/IFRS, a to konkrétně dle standardu IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky.

Jak vyplývá z literární rešerše, která je uvedena dříve v této práci, musí účetní jednotka, která vykazuje výnosy ze smluv se zákazníkem dle IFRS 15, následovat pěti krokový model rozpoznání výnosů. To znamená, že by účetní jednotka musela začít identifikováním smlouvy a práv a povinností z ní vyplývajících, dále by identifikovala jednotlivé povinnosti, které ze smlouvy vyplývají, následně by došlo k vymezení transakční ceny (cena na kterou zní smlouva), poté by účetní jednotka rozdělila tuto cenu na jednotlivé povinnosti a dále by v posledním kroku provedla rozpoznání výnosu.

Pro účely této práce je nutné provést obdobnou demonstraci účtování účetních případů, které vyplývají ze smlouvy o dílo, jako tomu bylo v předchozí kapitole. Nyní však bude postupováno dle pravidel Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Jednotlivé způsoby účtování vychází z literární rešerše této práce a z postupů zjištěných v účetních závěrkách stavebních firem účtujících a vykazujících dle IAS/IFRS dle nově platného standardu IFRS 15.

**Tabulka 14 Účetní případy dle IAS/IFRS v roce 2019**

<b>Datum</b>	<b>Text</b>	<b>Částka (tis. Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
15. 6.	Přijetí zálohové platby	298,5	Běžný účet	Smluvní závazek

15. 12.	Náklady na stavbu	450	Náklady na smlouvu	Dodavatelé
15. 12.	Vystavení faktury	500	Odběratelé	Smluvní aktivum
15. 12.	Započtení zálohy	298,5	Smluvní závazek	Odběratelé
31. 12.	Úhrada faktury	201,5	Běžný účet	Odběratelé

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Účtování v roce 2019 začíná přijetím zálohové platby na běžný účet, která se vykazuje na účtu Smluvní závazky na straně Dal. Jak již bylo uvedeno v literární rešerši, přijaté zálohy související se stavbou patří dle IFRS 15 do smluvních závazků.

Jelikož dle IFRS 15 se nevykazují výnosy na základě vystavených faktur (na rozdíl od řešení dle českých účetních předpisů), je nutné zaúčtovat vystavení faktury oproti Odběratelům na účet Smluvní aktiva. Na účet Smluvní aktiva se totiž na stranu MD zachycuje právě účtování vypočtených výnosů, které způsobují vznik pohledávky ze smlouvy.

Avšak v roce 2019 k realizaci žádného výnosu nedochází, protože nedošlo k předání žádné části díla a tudíž ani převodu kontroly na zákazníka. Faktura však vystavena byla. Proto nám ke dni sestavení účetní závěrky vyjde zůstatek rozvahového aktivního účtu na straně D, což nelze takto vykázat v rozvaze. Proto je potřeba provést tzv. zúčtování. To znamená, že se zjistí rozdíl Smluvních aktiv a fakturované částky. Na smluvních aktivech na MD není žádná částka, jelikož v roce 2019 nedošlo k zaúčtování výnosů. Fakturováno bylo 500 tis. Kč. Proto je tento záporný rozdíl vykázán jako smluvní závazek v pasivních položkách rozvahy.

V následující tabulce jsou uvedeny účetní případy, které vznikly v roce 2020 a 2021. Částky, které jsou účtovány v roce 2021, jsou pro přehlednost označeny zelenou barvou.

**Tabulka 15 Účetní případy dle IAS/IFRS v roce 2020, 2021**

Datum	Text	Částka (tis. Kč)	MD	D
15. 6.	Náklady na stavbu	450, 900	Náklady na smlouvu	Dodavatelé

15. 6.	Vystavená faktura	500, 1 000	Odběratelé	Smluvní aktiva
30. 6.	Úhrada FAV	500, 1 000	Běžný účet	Odběratelé
15. 12.	Náklady na stavbu	900, 900	Náklady na smlouvu	Dodavatelé
15. 12.	Vystavená faktura	1 000, 1 000	Odběratelé	Smluvní aktiva
31. 12.	Úhrada FAV	1 000, 1 000	Běžný účet	Odběratelé
31. 12.	Výnosy za rok související se stavbou	2 000, 2 000	Smluvní aktivum	Výnosy ze smlouvy
<b>Účetní případy související se zbožím</b>				
15. 6.	Náklady na zboží	291, 291	Náklady na prodané zboží	Dodavatelé
15. 6.	Vystavená faktura	323, 323	Odběratelé	Výnosy z prodeje zboží
15. 6.	Snížení nákladů na prodané zboží	5,82, 5,82	Pohledávka ve výši odhadnuté hodnoty vráceného zboží	Náklady na prodané zboží
15. 6.	Tvorba rezervy na závazky z refundace	6,46, 6,46	Výnosy z prodeje zboží	Rezerva na vrácené zboží
30. 6.	Úhrada FAV	323, 323	Běžný účet	Odběratelé

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Co se týká roku 2020, tak oproti předchozímu roku jsou vypočítány výnosy, a to konkrétně metodou vstupů, která byla zvolená, protože se jednalo o metodu, kterou ve svých závěrkách uváděly zkoumané stavební společnosti, které sestavují účetní závěrku dle IAS/IFRS. Pro konkrétní výpočet to znamená, že dosud vynaložené náklady

(kde jsou zahrnuty i náklady roku 2019, protože v tom roce se výnosy nepočítaly) jsou vydělené celkovými náklady a celý zlomek je následně vynásoben celkovým výnosem ze stavby (5 000 tis. Kč). Celý výpočet výnosu za rok 2020 bude vypadat následovně:

$$\frac{450 + 450 + 900}{4\,500} * 5\,000 = 2\,000 \text{ tis. Kč}$$

Na MD na účtu Smluvní aktivum je částka 2 000 tis. Kč. A vyfakturováno za celý rok bylo 1 500 Kč, což by vedlo k vykázání smluvního aktiva ve výši 500 tis. Kč. Avšak je třeba respektovat i to, co bylo vykázáno v minulém období. Minulý rok byl v rozvaze vykázán smluvní závazek ve výši 500 tis. Kč. Což znamená, že celkový výsledek je nulový.

V roce 2021 se účtuje o stejných účetních případech jako v roce minulém, ale liší se částky, proto byly částky roku 2021 označeny zelenou barvou. Výpočet výnosů, které připadají na rok 2021, bude vypadat následovně:

$$\frac{(900 + 900)}{4\,500} * 5\,000 = 2\,000 \text{ tis. Kč}$$

Zůstatek smluvních aktiv a smluvních závazků je v tomto případě opět nulový. Protože Na smluvní aktiva na MD byl zaúčtován výnos ve výši 2 000 tis. Kč a na stejný účet bylo v rámci vystavení faktur zaúčtováno na stranu D 2 000 tis. Kč.

### **Zaúčtování zboží**

Účetní případy související se zbožím vznikají právě až od roku 2020, kdy dochází 15. 6. k předání první třetiny zboží. Účtování se příliš neliší od účtování dle českých účetních předpisů. Avšak české účetní předpisy neznají pojem závazky z refundace, což IAS/IFRS a konkrétně standard IFRS 15 řeší. Ve smlouvě bylo uvedeno, že od předání zboží začíná běžet doba, kdy může zákazník vrátit zboží, které se mu nebude líbit. Toto zboží může následně stavební firma prodat někomu jinému. Tato možnost vrácení zboží končí 6 měsíců po předání celého díla, tedy končí 15. 12. 2022. Proto musí účetní jednotka při každém prodeji zboží vytvořit tzv. rezervu na závazek z refundace. Tyto rezervy bude moci rozpustit až po skončení lhůty na vrácení. Rezervu účtuje účetní jednotka oproti snížení výnosů a ve stejném poměru musí snížit i náklady na prodané zboží a na stranu MD bude účtovat vznik dohadných účtů aktivních např. tento účet lze pojmenovat Pohledávka ve výši odhadnuté hodnoty vráceného zboží.

Společnost se rozhodla tuto hodnotu odhadnout na základě minulých zkušeností, kdy se jim vracelo přibližně 2 % z každé dodávky zboží. To znamená, že výše snížení hodnoty nákladů na zboží se vypočte jako 2 % z nákladů na prodané zboží (tedy z 291 tis. Kč). A obdobně hodnota rezervy na závazky z refundace se vypočítá jako 2 % z výnosů ze zboží.

Účtování týkající se zboží bude v roce 2021 stejné jako v roce minulém, jelikož dochází taktéž 15. 6. k předání další třetiny celkového zboží.

V následující tabulce je zachyceno účtování v posledním roce trvání smlouvy, tedy v roce 2022.

**Tabulka 16 Účetní případy dle IAS/IFRS v roce 2022**

<b>Datum</b>	<b>Text</b>	<b>Částka (tis. Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
15. 6.	Náklady na stavbu	900	Náklady na smlouvu	Dodavatelé
15. 6.	Vystavená faktura	1 000	Odběratelé	Smluvní aktiva
15. 6.	Zadržné	250	Dlouhodobé pohledávky ze smlouvy	Odběratelé
30. 6.	Úhrada FAV	750	Běžný účet	Odběratelé
30. 6.	Výnosy ze smlouvy za rok	1 000	Smluvní aktiva	Výnosy ze smlouvy
30. 6.	Tvorba rezervy na dvouletou záruční lhůtu	20	Náklady na opravy	Rezerva na záruční opravy
30. 6.	Prodej nadstandartní záruky	50	Běžný účet	Smluvní závazek
<b>Účetní případy související se zbožím</b>				
15. 6.	Náklady na zboží	291	Náklady na prodané zboží	Dodavatelé

15. 6.	Vystavená faktura	324	Odběratelé	Výnosy z prodeje zboží
15. 6.	Snížení nákladů na prodané zboží	5,82	Pohledávka ve výši odhadnuté hodnoty vráceného zboží	Náklady na prodané zboží
15. 6.	Tvorba rezervy na závazky z refundace	6,46	Výnosy z prodeje zboží	Rezerva na vrácené zboží
30. 6.	Úhrada FAV	324	Běžný účet	Odběratelé
15. 12.	Zrušení rezervy na závazky z refundace (3*6,46)	19,38	Rezerva na vrácené zboží	Výnosy z prodeje zboží
15. 12.	Zpětné navýšení nákladů na prodané zboží (3*5,82)	17,46	Náklady na prodané zboží	Pohledávka ve výši odhadnuté hodnoty vráceného zboží

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

V roce 2022 se stejným způsobem zaúčtují náklady související se stavbou i vystavení faktury. Avšak z konečné faktury je potřeba přeúčtovat zádržné na dlouhodobé pohledávky, protože tato částka je splatná až 15. 6. 2024. Uhrazeno tedy bude pouze 750 tis. Kč, což je částka, na kterou byla vystavena faktura za stavbu po odečtení zádržného. Ačkoli bylo v literární rešerši této práce uvedeno, že zádržné není finanční komponentou, a proto není zádržné diskontováno ani v tomto příkladu, v účetních závěrkách firem, u kterých byly zkoumány výkazy sestavené dle IAS/IFRS, bylo uvedeno, že jelikož zádržné evidují na účtu dlouhodobé pohledávky, oceňují tuto položku v současné hodnotě. To znamená, že pomocí aktuálně platné úrokové sazby diskontují hodnotu zádržného, čímž získají jeho současnou hodnotu. Rozdíl hodnoty, která by byla uhrazena k datu vyčíslení zádržného a hodnoty, která bude uhrazena v budoucnu, by se musel vykázat ve finančních výnosech účetní jednotky, ale pouze ve výši úroku, která náleží na daný rok. To znamená, že vliv na výkazy účetní jednotky by byl takový, že by účetní jednotka v roce 2022 vykázala nižší hodnotu položky dlouhodobé pohledávky a postupně by tuto položku upravovala o naběhlý úrok.



Výnosy ze stavby budovy, které připadají na rok 2022, budou vypočteny stejným způsobem jako v předchozích letech:

$$\frac{900}{4\,500} * 5\,000 = 1\,000 \text{ tis. Kč}$$

Opět došlo k vyrovnání účtu smluvní aktiva, jelikož výnosy připadající na dané období činí 1 000 tis. Kč a vyfakturována byla stejná částka.

Tím ale účetní případy související se stavbou nekončí, protože v tomto roce je smlouva ukončena a 15. 6. 2022 je předána poslední část díla. Jak již bylo domluveno ve smlouvě, od tohoto dne začíná běžet dvouletá záruční lhůta, během které je prodávající účetní jednotka povinna na vlastní náklady případné vady odstranit. Na tuto základní záruku, která je součástí každé smlouvy, si musí účetní jednotka v souladu se standardem IFRS 15 vytvořit rezervu. Hodnotu rezervy zjistila účetní jednotka odhadem a posouzením minulých kontraktů a zjistila, že pravděpodobnost vzniku závady na budově je 2 % a průměrné náklady, které na opravu budov musela v minulosti vynaložit, činily 1 000 tis. Kč. To znamená, že hodnota rezervy byla vyčíslena na 20 tis. Kč a tuto hodnotu zaúčtuje proti nákladům na opravy.

Avšak zákazník využil i možnosti dokoupení tzv. nadstandardní záruky za 50 tis. Kč, dokoupil si tím 1 rok záruční lhůty navíc. Tato záruka však pro účetní jednotku dle IFRS 15 znamená smluvní závazek. Proto jsou peníze, které zákazník za tuto záruku zaplatil zaúčtovány jako příjem peněz na běžný účet oproti smluvním závazkům.

### **Zaúčtování zboží**

Účetní případy z roku 2022, které souvisejí se zbožím, jsou stejné jako v předchozích letech. To znamená, že jsou zaúčtovány náklady na zboží, následně se zaúčtuje vystavená faktura a úhrada této faktury. Jenže při předání zboží je ještě potřeba zaúčtovat účetní operace vyplývající ze závazků z refundace. To znamená snížení nákladu na prodané zboží a tvorbu rezervy.

Jak již bylo výše uvedeno, lhůta pro vrácení zboží končí 15. 12. 2022. V tento den tedy může účetní jednotka zrušit operace, které v souvislosti se závazky z refundace vytvořila.

## 4.6 Demontrace vlivu rozdílného vykazování výnosů ze smlouvy se zákazníkem

V této kapitole bude demonstrován vliv různého vykazování výnosů. Neboli bude zjišťováno, jak se liší výkazy účetní jednotky, po zaúčtování veškerých účetních operací, které vyplývají ze smlouvy o stavbě administrativní budovy, v závislosti na tom, jestli účetní jednotka postupovala dle českých účetních předpisů, nebo dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS (konkrétně dle nového standardu IFRS 15).

### 4.6.1 Vývoj položek účetních výkazů v průběhu zakázky

V následující tabulce je uveden vývoj pouze vybraných položek rozvahy v průběhu trvání zakázky a je ukázán jejich průběh při účtování dle českých účetních předpisů ve srovnání s účtováním dle IAS/IFRS. Tabulka s vývojem všech položek rozvahy je uvedena v příloze G této práce.

**Tabulka 17 Vývoj vybraných položek rozvahy v letech 2019-2022 (tis. Kč)**

Položka	Počáteční stav (31.12.2018)	2019	2020	2021	2022
Bilanční suma ČR	4 298 222	4 298 722	4 300 545	4 302 868	4 304 242
Bilanční suma IAS/IFRS	4 298 222	4 298 722	4 300 551	4 302 880	4 304 242
Pohledávky ČR	1 782 132	1 782 132	1 782 132	1 782 132	1 782 382
Pohledávky IAS/IFRS	1 782 132	1 782 132	1 782 138	1 782 144	1 782 382
Závazky ČR	2 287 054	2 287 513	2 289 189	2 291 324	2 292 550
Závazky IAS/IFRS	2 287 054	2 288 004	2 289 145	2 291 236	2 292 477

Výsledek hospodaření běžného období ČR	1 729 577	41	147	188	148
Výsledek hospodaření běžného období IAS/IFRS	1 729 577	-450	552	187	93
Vlastní kapitál ČR	1 729 577	1 729 618	1 729 765	1 729 953	1 703 101
Vlastní kapitál IAS/IFRS	1 729 577	1 729 127	1 729 679	1 729 866	1 729 959

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Nejprve je uveden průběh bilanční sumy, jejíž hodnota je v letech 2020 a 2021 vyšší při účtování dle standardu IFRS 15, protože v souladu s tímto standardem účetní jednotka účtuje o závazcích z refundace. S tím souvisí i vyšší průběh položky pohledávky, která obsahuje pohledávky z obchodního styku, dlouhodobé pohledávky (zádržné) atd. Protože v rámci účtování o závazcích z refundace účetní jednotce rostou pohledávky ve výši odhadnuté hodnoty vráceného zboží (oproti snížení nákladů) a zároveň rostou rezervy (oproti snížení výnosů), viz účetní případy vyplývající ze smlouvy uvedené výše v této práci.

A stejně tak průběh položky označené jako závazky se liší od českých předpisů zejména tím, že obsahuje zúčtování smluvních aktiv a závazků včetně prodeje nadstandardní záruky v posledním roce, což je v souladu se standardem IFRS 15 smluvní závazek.

Rozdílů je daleko více, ale to je způsobeno pouze různými způsoby účtování. Tato práce je zaměřena na výnosy a s tím souvisí výsledek hospodaření, jeho průběh je uveden v dalším řádku tabulky č. 17. V prvním sloupci je uveden pouze počáteční stav před začátkem smlouvy (tedy výsledek hospodaření za rok 2018), avšak od roku 2019 je pro zjednodušení předpokládáno, že podnik dosahuje pouze tržeb ze smlouvy, která je předmětem této práce. Proto je rozdíl mezi výsledkem hospodaření z roku 2018 a 2019 tak velký.

Nejvýraznější rozdíl mezi českými účetními předpisy a IAS/IFRS je zřejmý v roce 2019. V tomto roce totiž nedošlo k žádnému převodu kontroly na zákazníka a tím pádem nemohl být v souladu s IFRS 15 vykázán žádný výnos, a proto je v souladu s tímto standardem vykázána ztráta. Detailnější průběh výnosů a nákladů obsahuje následující tabulka, kde je srovnán průběh nákladů a výnosů dle českých účetních předpisů a dle IAS/IFRS.

**Tabulka 18 Průběh nákladů a výnosů v průběhu zakázky (tis. Kč)**

<b>Položka</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>Celkem</b>
Tržby za služby ČR	500	1 500	2 000	1 050	<b>5 050</b>
Tržby za služby IAS/IFRS	0	2 000	2 000	1 000	<b>5 000</b>
Tržby za zboží ČR	0	323	323	324	<b>970</b>
Tržby za zboží IAS/IFRS	0	316,54	316,54	336,92	<b>970</b>
Náklady na materiál, energii a služby ČR	450	1 350	1 800	900	<b>4 500</b>
Náklady na materiál, energii a služby IAS/IFRS	450	1 350	1 800	920	<b>4 520</b>
Náklady na prodané zboží ČR	0	291	291	291	<b>873</b>
Náklady na prodané zboží IAS/IFRS	0	285,18	285,18	302,64	<b>873</b>
EBIT ČR	50	182	232	183	<b>647</b>
EBIT IAS/IFRS	-450	681,36	231,36	114,28	<b>577</b>
EAT ČR	41	147	188	148	<b>524</b>
EAT IAS/IFRS	-450	552	187	93	<b>382</b>

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Jako první jsou v tabulce uvedeny tržby za služby, které souvisí se stavbou budovy. Jak již bylo výše naznačeno, největší rozdíl je v tom, že dle IFRS 15 nemůže účetní jednotka v roce 2019 vykázat žádné výnosy související se stavbou budovy, protože nedošlo k převodu kontroly nad žádnou částí této stavby. S tím souvisí i rok 2020, kde je naopak při účtování dle Mezinárodních standardů velký nárůst výnosů kompenzující

předchozí rok. Celkové výnosy plynoucí ze stavby jsou větší dle českých účetních předpisů, protože při tomto účtování je prodej nadstandartní záruky součástí ceny objektu, proto je to pro účetní jednotku další výnos. Zatímco IFRS 15 říká, že prodej nadstandartní záruky je součástí smluvních závazků.

Průběh nákladů souvisejících se stavbou budovy je při obou postupech totožný. Rozdíl je až v posledním roce, kdy se v souladu s IFRS 15 k těmto nákladům přidává rezerva na případnou opravu budovy, která souvisí se základní záruční lhůtou. Tato rezerva v souladu s českými účetními předpisy nebyla tvořena, z toho důvodu, že ji netvořila většina zkoumaných podniků v rámci vybraného vzorku. Jinak by se průběh nákladů nelišil.

Celková částka výnosů a nákladů souvisejících se zbožím je v obou postupech stejná. Avšak liší se jejich průběh. V souladu s IFRS 15 musí účetní jednotka účtovat o tzv. závazcích z refundace, to znamená, že vykazuje nižší výnosy a i nižší náklady v době, kdy může zákazník zboží vrátit. A v roce kdy končí lhůta pro vrácení zboží, si tyto náklady a výnosy zpětně navýší.

V dalších řádcích výše uvedené tabulky je srovnán průběh zisku před úroky a zdaněním (EBIT). Jak již bylo dříve vysvětleno, předpokládá se, že účetní jednotka realizuje pouze výnosy a náklady vyplývající z této zakázky, proto EBIT je v podstatě zisk před zdaněním. Největší rozdíl je opět zřetelný v roce 2019, protože dle IFRS 15 nelze vykázat výnos a v roce 2020 je naopak výnos zřetelně vyšší ze stejných důvodů jako tomu bylo u průběhu tržeb. Pro úplnost byl uveden i ukazatel zisku po zdanění (EAT), pro jehož výpočet bylo v obou postupech použito 19% sazby daně.

Následně byly vypočítány ukazatele rentability v jednotlivých letech. Samotné hodnoty těchto ukazatelů jsou velice nízké. To je způsobeno tím, že jsou pro výpočet použity položky z rozvahy, které během let rostou přírůstkově, jinými slovy jsou v nich obsaženy hodnoty z minulých let, zatímco ve výnosových a nákladových položkách je uvažováno pouze hodnot vyplývajících ze smlouvy v daném roce. Hodnoty však ukazují i to, že kdyby byly výnosy a náklady ze smlouvy přičteny k původním mediánovým hodnotám ve Výkazu zisku a ztráty fiktivní účetní jednotky z roku 2018, v roce 2019 by např. rentabilita aktiv dle českých účetních předpisů vzrostla o 0,00116 %, zatímco dle IAS/IFRS by klesla o -0,01047 %. Stejně tak v dalších letech.

Následující tabulka tedy demonstruje srovnání těchto ukazatelů, které potvrzuje to, co už ukázaly předchozí tabulky. Tedy, že v roce 2019 je rentabilita aktiv při použití standardu IFRS 15 záporná (z důvodu vykázané ztráty), což je kompenzováno až dvojnásobným nárůstem v roce 2020. V posledním roce průběhu zakázky je rentabilita při použití Mezinárodních účetních standardů mírně nižší z důvodu tvorby rezervy na záruční opravy.

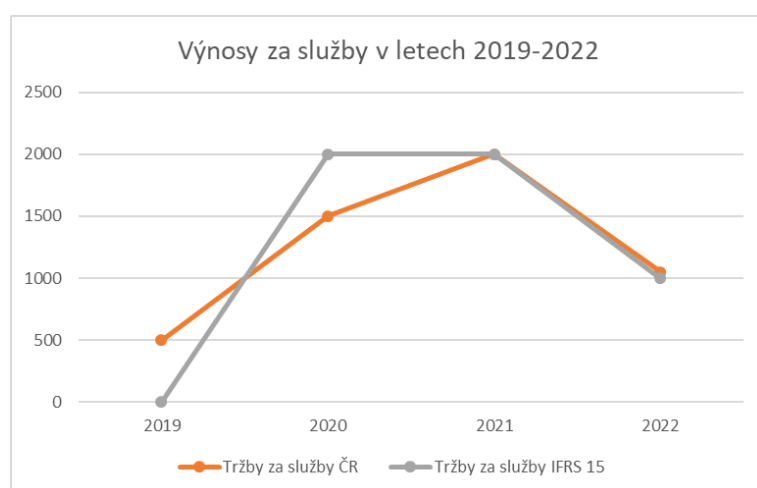
**Tabulka 19 Ukazatele rentability v průběhu trvání zakázky (v %)**

Ukazatel	2019	2020	2021	2022
ROA ČR	0,00116	0,00423	0,00539	0,00425
ROA IAS/IFRS	-0,01047	0,01584	0,00538	0,00266
ROS ČR	10	9,984	9,987	13,319
ROS IAS/IFRS	0	29,413	9,987	8,548
ROE ČR	0,00234	0,00852	0,01086	0,00857
ROE IAS/IFRS	-0,02602	0,03191	0,01083	0,00535

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Průběh výnosů vyplývajících ze stavby budovy (tedy tržby za služby) v souladu s oběma způsoby řešení zobrazuje následující graf.

**Obrázek 4 Výnosy ze smlouvy za služby v letech 2019-2022**



**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

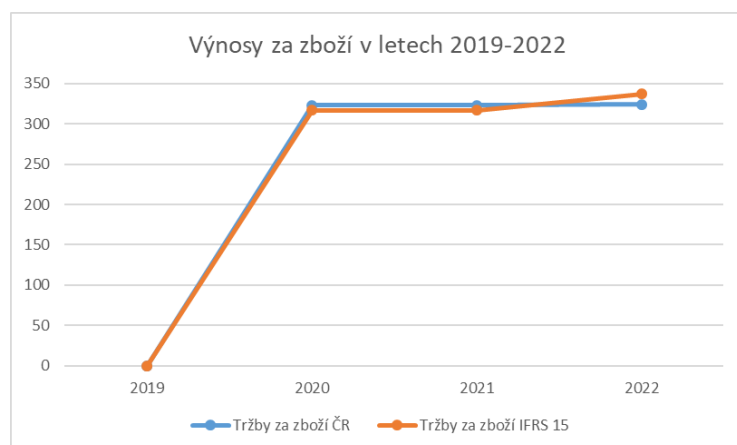
Z výše uvedeného grafu je patrné, že v prvním roce trvání smlouvy účetní jednotka vykazuje vyšší výnosy (ze stavby budovy), pokud postupuje v souladu s českými

účetními předpisy. Protože v souladu s tímto postupem se výnosy vykazují v souladu s fakturací, zatímco dle standardu IFRS 15 je možné vykázat částečný výnos až od okamžiku, kdy dochází k převodu kontroly na zákazníka, což bylo dle podmínek smlouvy splněno až v roce 2020 předáním prvního patra budovy. V následujícím roce (2020) naopak výnosy vykázané dle standardu IFRS 15 jsou daleko větší, protože v podstatě dohání předchozí rok. V letech 2021 a 2022 už účetní jednotka generuje podobné výnosy nezávisle na použitém řešení. V posledním roce je ale v grafu vidět nepatrný rozdíl mezi výnosy, protože pokud účetní jednotka bude postupovat v souladu se standardem IFRS 15 vykáže celkově nižší výnosy z toho důvodu, že v souladu s tímto standardem je prodej nadstandardní záruky zákazníkovi považován za smluvní závazek. Proto není tato obdržená částka účtována na tržby za služby, jako je tomu v souladu s českými účetními předpisy.

Z toho vyplývá, že standardy IAS/IFRS jsou přísnější, ale lépe zobrazují podstatu příslušné transakce. Při vykazování výnosů dle českých účetních předpisů je účetní jednotka omezena zejména tím, že platí to, že čím větší vykáže výnosy, tím větší bude platit daně. Avšak systém IAS/IFRS není propojen s daněmi, takže musí definovat o to přísnější pravidla. Výsledkem je právě to, že je výnos vykázán realističtěji. Tedy výnos není vykázán pouze dle fakturace, ale jeho vykázaná výše souvisí s reálnou fází dané transakce.

Následující graf zobrazuje průběh výnosů souvisejících s prodejem zboží.

**Obrázek 5 Výnosy ze smlouvy za zboží v letech 2019-2022**



**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Jak je patrné z výše uvedeného grafu, účetní jednotka ve všech letech trvání smlouvy vykazuje přibližně stejné výnosy za prodej zboží, ať už postupuje dle českých účetních

předpisů nebo dle IFRS 15. Z grafu je ale zřejmé, že nepatrný rozdíl v jednotlivých letech je a to takový, že zatímco dle českých účetních předpisů vykazuje účetní jednotka v každém roce stejnou částku, dle IFRS 15 účetní jednotka vykazuje v letech 2020 a 2021 nižší výnosy o částku závazků refundace. To znamená, že si snížila výnosy o odhadovanou částku zboží, které by zákazníci mohli vrátit. Tato možnost však skončila v roce 2022 a proto si v tomto roce účetní jednotka zpětně výnosy navýšila o hodnotu, o kterou si výnosy v předchozích letech snížila. Tento rozdíl je ale opět způsobený podmínkami domluvenými ve smlouvě, protože to závisí na tom, kdy má zákazník možnost zboží vrátit. Kdyby tato doba trvala déle než do roku 2022, vykazovala by účetní jednotka výnos stále nižší. Naopak, kdyby tato lhůta končila dříve, už v dřívějších letech by účetní jednotka výnos zpětně navýšila.

#### **4.6.2 Kvantifikace vlivu rozdílného vykazování výnosů na výkonnost podnikatelských subjektů**

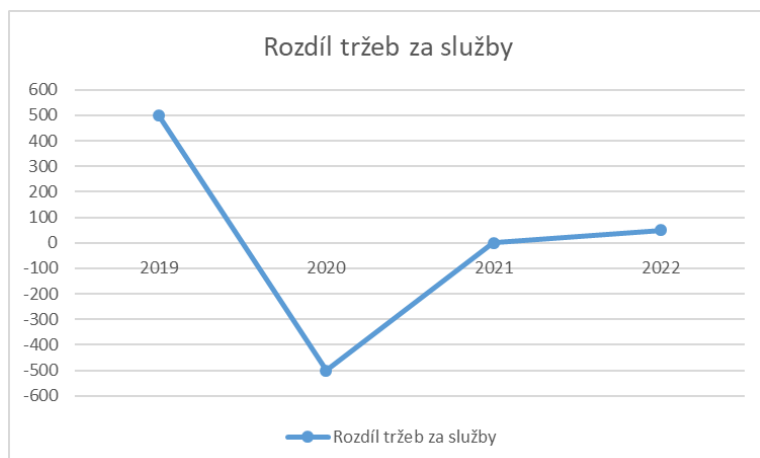
V této kapitole budou shrnuty rozdíly různého vykazování výnosů z dlouhodobé smlouvy a bude uveden jejich vliv na výkonnost účetní jednotky. V této kapitole bude tedy odpovídáno na poslední dvě specifické otázky, tedy jaké jsou rozdíly ve vykázaných výnosech a výsledku hospodaření.

Jak již bylo naznačeno v předchozích kapitolách, nejvýraznější rozdíl způsobuje to, že standard IFRS 15 definuje podmínku vykázání výnosu až v okamžiku převodu kontroly na zákazníka. To způsobuje rozdíly ve vykazování výnosů souvisejících se stavbou budovy. V rámci definování fiktivní smlouvy byly podmínky nastaveny tak, že k převodu kontroly došlo až v roce následujícím, což vede k tomu, že při dodržování českých postupů účetní jednotka vykáže v roce 2019 zisk 50 tis. Kč, zatímco při následování standardu IFRS 15 účetní jednotka vykáže ztrátu 450 tis. Kč. Souhrnně řečeno lze říci, že při českém řešení dochází ke zvyšování výkonnosti subjektu a naopak podle IFRS 15 dochází ke snižování výkonnosti.

Avšak v následujících letech došlo k opaku. Tedy účetní jednotka vykazující dle IFRS 15 vykázala vyšší výkonnost než dle českých pravidel. Což bylo způsobeno tím, že byl doháněn rok 2019, kdy žádný výnos být vykázán nemohl. Následující obrázek zobrazuje graf rozdílů vykázaných výnosů za služby a tím i rozdíly ve výkonnosti účetní jednotky.



**Obrázek 6 Rozdíly vykázaných výnosů ze stavby budovy (tis. Kč)**

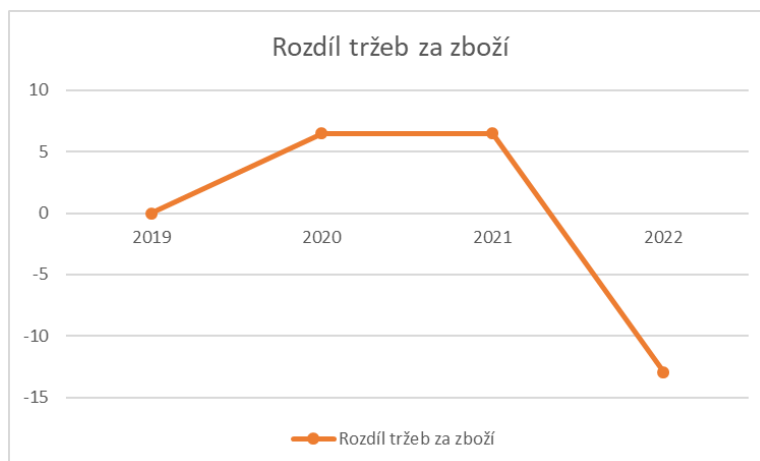


**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Kladné rozdíly ve výše uvedeném grafu znázorňují vyšší výnosy při účtování dle českých účetních pravidel a naopak záporné hodnoty na grafu značí, že byly vykázány větší výnosy v souladu se standardem IFRS 15. Graf potvrzuje to, co bylo výše napsáno, tedy že nejprve by dosahovala účetní jednotka vyšší výkonnosti v souladu s českými předpisy a to o 500 tis. Kč a v dalším roce se situace obrátí o stejnou hodnotu. V posledním roce je rozdíl způsobený rozdílným účtováním prodeje nadstandardní záruky, která zvyšuje výkonnost v případě účtování dle českých účetních předpisů.

Následující graf znázorňuje rozdíly ve výnosech za prodané zboží.

**Obrázek 7 Rozdíly ve výnosech za prodané zboží (tis. Kč)**



**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

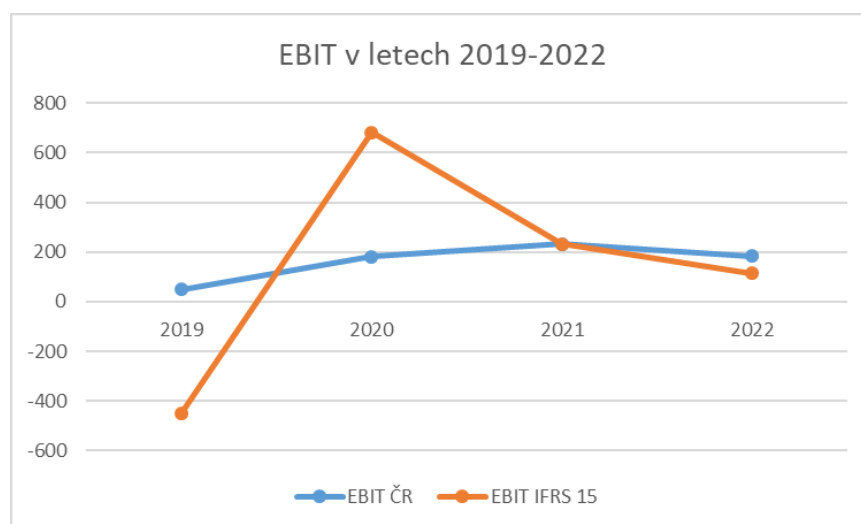
Kladné rozdíly opět v grafu představují vykázané větší výnosy dle českých účetních předpisů a tím i větší výkonnost. To v tomto případě způsobuje účtování závazků z refundace, což v souladu s IFRS 15 vede ke snížení výsledku hospodaření a tím

i výkonnosti v jednotlivých letech. Avšak v roce, kdy končí lhůta pro vrácení zboží, se naopak výnos a tím i výsledek hospodaření a výkonnost zpětně zvýší.

Jak bylo uvedeno v předchozích kapitolách, účetní jednotka účtující dle standardu IFRS 15 vykáže ve výsledku větší náklady na stavbu o 20 tis. Kč, protože v posledním roce vytvořila účetní jednotka rezervu na případné opravy v záruční době. Větší náklady vedou k nižšímu výsledku hospodaření a nižší výkonnosti.

Jelikož je tato práce zaměřena na výnosy a výkonnost podnikatelských subjektů, bude v následujícím grafu znázorněn souhrnně výsledek hospodaření před zdaněním dle obou postupů, který je tvořen jak výnosy, tak náklady za stavbu i zboží.

**Obrázek 8 Výsledek hospodaření v letech 2019-2022 (tis. Kč)**



**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Výše uvedený graf zobrazuje vývoj výsledku hospodaření ze smlouvy v jednotlivých letech. Jedná se tedy o výsledky hospodaření zahrnující jak stavbu budovy, tak prodej zboží. Tím, že byly ve smlouvě nastaveny podmínky, tak jak byly nastaveny, je opět zřetelný rozdíl v prvním roce, kdy je výkonnost účetní jednotky vykazující výnosy nižší o 500 tis. Kč, zatímco v dalším roce je výkonnost o stejnou částku vyšší. Na konci trvání smlouvy je zřejmé, že účetní jednotka vykazující dle českých předpisů dosahuje vyšší výkonnosti vlivem toho, že nevytvořila rezervu na záruční opravu a že do tržeb zahrnula i prodej nadstandardní záruky.

### 4.6.3 Demonstrace dalších možných scénářů průběhu zakázky

V této kapitole budou shrnuty nejvýraznější faktory způsobující rozdíly ve vykazování výnosů a zároveň bude demonstrováno, jak by změna daného faktoru ovlivnila výkonnost podnikatelských subjektů prostřednictvím scénářů jiného průběhu zakázky (neboli jiných podmínek dohodnutých ve smlouvě).

#### 1) Scénář jiného průběhu nákladů ze stavby budovy

Jelikož byla pro vykázání výnosů dle IAS/IFRS zvolena metoda vstupů, tak průběh výnosů závisí i na průběhu nákladů. V rámci této práce bylo předpokládáno, že když je např. stavba dokončená z 10 %, tak zároveň platí, že bylo vynaloženo 10 % nákladů. Kdyby tomu tak nebylo, vedlo by to k dalším rozdílům. Dle českých účetních předpisů vykazuje účetní jednotka výnos dle vystavené faktury (fakturovanou částku počítá dle % dokončení stavby). Avšak dle IFRS 15 byl zvolen výpočet výnosu metodou vstupů (tedy dle nákladů). Např. v roce 2021 vyšlo, že vykázáný výnos související se stavbou bude stejný bez ohledu na použité řešení (tedy neliší se od fakturované částky). To je ale způsobeno tím, že na začátku byl stanoven stejný průběh nákladů a dokončené stavby. V případě, že by nebyl stejný procentuální průběh nákladů a dokončené stavby, byl by průběh nákladů jiný. Pro ukázkou je v následující tabulce demonstrována detailně změna v roce 2021.

**Tabulka 20 Vliv průběhu nákladů na vykázáný výnos v roce 2021 (tis. Kč)**

	<b>Původní situace v roce 2021</b>	<b>Nová možná situace v roce 2021</b>
Fakturováno za stavbu za rok 2021	2 000	2 000
Náklady na stavbu	1 800	1 000
Výnos ČR	2 000	2 000
Výnos IFRS 15	2 000	1 111

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Výnosy dle IFRS 15 byly vypočteny stejně jako v kapitole o účtování smlouvy dle Mezinárodních účetních standardů. Z této tabulky vyplývá, že pokud by náklady v daném roce byly nižší a neodpovídaly by poměrově % dokončení stavby, vykázala by účetní jednotka jiný výnos. V případě vynaložení nižších nákladů by byl vykázáný výnos

nižší, což by vedlo k nižšímu výsledku hospodaření, tedy i výkonnost účetní jednotky by byla nižší.

Následující tabulka demonstruje možný scénář jiného průběhu nákladů na stavbu, než tomu bylo v původní smlouvě. Ostatní podmínky se v tomto scénáři neliší od původní smlouvy. A dále tabulka demonstruje rozdíly ve vykázaných výnosech při jiném průběhu nákladů na stavbu.

**Tabulka 21 Vliv průběhu nákladů na vykázaný výnos v době trvání zakázky (tis. Kč)**

Rok	Původní průběh nákladů	Nový průběh nákladů na stavbu	Vykázané výnosy ČR (dle fakturace)	Vykázané výnosy dle IFRS 15	Rozdíl ve vykázaných výnosech	Rozdíl v %
2019	450	450	500	0	500	100
2020	1 350	1 000	1 500	1 611	- 111	-7
2021	1 800	1 000	2 000	1 111	889	+45
2022	900	2 050	1 000	2 278	- 1 278	-128

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

Tabulka č. 21 znázorňuje to, co bylo řečeno výše. Tedy, že při nižším průběhu nákladů, než tomu bylo původně (v letech 2019, 2020, 2021) je vykázaný výnos nižší. Avšak v roce 2020 je sice vykázaný výnos dle IFRS 15 vyšší, to je však způsobeno tím, že v sobě obsahuje i výnos, který nemohl být v roce 2019 vykázán (jelikož ještě nebyla převedena kontrola na zákazníka). Naopak v roce 2022 byl v tomto scénáři průběh nákladů zvýšen, a proto i vykázaný výnos je dle Mezinárodních účetních standardů vyšší než dle ČÚP.

## 2) Scénář jiného okamžiku převodu kontroly

Jelikož standard IFRS 15 definuje podmínku vykázání výnosu v okamžiku převedení kontroly, velmi záleží na tom, kdy tento okamžik nastane. V původních podmínkách ve smlouvě došlo k převodu 15. 6. 2020, kdy bylo předáno první patro. Tedy až v roce 2020 mohla účetní jednotka vykázat výnos dle IAS/IFRS.

Nyní bude demonstrován scénář, kdy dojde k předání kontroly na zákazníka už v roce 2019. V první variantě bude uvažováno, že průběh nákladů bude stejný jako v původní smlouvě. To znamená, že pokud společnost vyfakturovala např. v roce 2019 10 % prodejní ceny stavby, znamená to, že bylo vynaloženo 10 % celkových nákladů.

Ve druhé variantě bude také uvažováno, že dojde k převodu kontroly v roce 2019, ale bude změněn i průběh nákladů. Vše znázorňuje následující tabulka.

**Tabulka 22 Vliv okamžiku převodu kontroly na vykázané výnosy (tis. Kč)**

1. varianta				2. varianta		
Rok	Původní průběh nákladů	Vykázané výnosy ČR	Vykázané výnosy IAS/IFRS	Nový průběh nákladů	Vykázané výnosy ČR	Vykázané výnosy IAS/IFRS
2019	450	500	500	450	500	500
2020	1 350	1 500	1 500	1 000	1 500	1 111
2021	1 800	2 000	2 000	1 000	2 000	1 111
2022	900	1 000	1 000	2 050	1 000	2 278

**Zdroj: Vlastní zpracování, 2020**

V prvních třech sloupcích tabulky je zobrazena situace, kdy dojde k převodu kontroly již v roce 2019 a zároveň nedošlo ke změně nákladů. To znamená, že v případě vyfakturování 10 % prodejní ceny stavby, bylo vynaloženo 10 % nákladů. Prostřednictvím nákladů účetní jednotka zjišťuje vykázaný výnos dle IFRS 15 (metodou vstupů). V tomto případě vycházejí výnosy dle českých účetních předpisů i dle IAS/IFRS stejně.

Avšak v posledních třech sloupcích této tabulky byl změněn průběh nákladů tak, aby neodpovídal % dokončení stavby (jako u předchozího scénáře). Ale k převodu kontroly dochází už v roce 2019. Proto je tady opět vidět to, co bylo i v předchozím scénáři, že pokud dojde k vynaložení nižších nákladů, vykáže účetní jednotka větší výnos dle českých účetních předpisů, když vykazuje výnosy dle fakturace. Avšak pokud dojde k vynaložení větších nákladů (než je % dokončení stavby) dle kterého je vypočtená faktura, bude vykázaný výnos větší dle IFRS 15.

V tomto scénáři bylo abstrahováno od rozdílů způsobených tvorbou rezervy na případné opravy pouze dle IAS/IFRS a dále to, že prodej nadstandartní záruky účetní jednotka dle českých pravidel účtuje do výnosů.

Ve třetí variantě by nastalo to, že by nebylo mezi smluvními stranami dohodnuto průběžné přebírání kontroly nad stavbou, a proto byl by rozdíl daleko výraznější. Účetní jednotka účtující v souladu s českými účetními předpisy by vykazovala stále stejné výnosy dle fakturace, avšak účetní jednotka postupující dle IFRS 15 by vykazovala výnos ve výši 5 000 tis. Kč až v roce 2022. Do té doby by účtovala jen o nákladech (jsou uvažovány opět původní náklady ze smlouvy).

Následující tabulka zobrazuje výsledky hospodaření pouze ze stavby budovy z těchto výše zmíněných třech variant.

**Tabulka 23** Výsledky hospodaření ze stavby budovy při jiném okamžiku převodu kontroly (tis. Kč)

Rok	1. varianta		2. varianta		3. varianta	
	VH ČR	VH IAS/IFRS	VH ČR	VH IAS/IFRS	VH ČR	VH IAS/IFRS
2019	50	50	50	50	50	-450
2020	150	150	500	111	150	- 1 350
2021	200	200	1 000	111	200	- 1 800
2022	100	100	- 1 050	228	100	4 100

**Zdroj:** Vlastní zpracování, 2020

Výše uvedená tabulka znázorňuje, že při první variantě, kdy dojde k převodu kontroly v roce 2019 a souhlasí průběh nákladů a stavby, se výsledky hospodaření a tím ani výkonnost neliší. Zatímco při druhé variantě, kdy je změněn průběh nákladů, je výsledek hospodaření vyšší v letech 2020 a 2021, protože byly vynaloženy nižší náklady, než kolik % prodejní ceny bylo fakturováno. V roce 2022 je tomu naopak. V průběhu třetí varianty účetní jednotka účtující dle IAS/IFRS realizuje ztrátu ve výši vynaložených nákladů, kromě posledního roku, kdy přebírá kontrolu za dílo, může vykazat celý výnos.

### 3) Scénář různého okamžiku pro vrácení zboží

Předchozí dva scénáře se týkaly vlivu změny faktorů na vykázané výnosy ze stavby. Ale i u výnosů plynoucích z prodeje zboží záleží na podmínkách nastavených ve smlouvě, které se týkají doby, do kdy může zákazník vrátit zboží. Ve smlouvě bylo domluveno, že zákazník může vrátit zboží do 15. 12. 2022. To znamená, že v letech 2020 a 2021 vykázala účetní jednotka nižší výnosy i nižší náklady související se zbožím a roce 2022 si tyto náklady i výnosy zpětně navýšila. Při vyjádření výsledku hospodaření pouze z prodeje zboží tedy účetní jednotka v jednotlivých letech trvání zakázky vykazovala dle IAS/IFRS nižší výsledek hospodaření, ale v posledním roce naopak dle IAS/IFRS byl vykázán větší výsledek hospodaření, protože účetní jednotka mohla zaúčtovat i výnosy, které v minulých letech nemohla.

Jiný scénář, který by mohl nastat, je takový, že by doba možného vrácení zboží trvala i v dalších letech po skončení zakázky, např. až do roku 2023. V tom případě by účetní jednotka vykazovala nižší výnosy i nižší výkonnost při postupu dle IAS/IFRS. To bude znázorněno v následující tabulce jako 1. varianta.

Naopak žádný rozdíl mezi vykázanými výnosy by nebyl v případě, že by doba pro možné vrácení zboží končila vždy v daném roce. To znamená, že v roce 2020 (první rok, kdy došlo k prodeji zboží) by bylo předáno zboží 15. 6. 2020 a doba pro vrácení tohoto zboží by končila 31. 12. 2020 a stejně tak i v dalších letech. To bude znázorněno jako 2. varianta. Tyto dvě varianty znázorňuje následující tabulka.

**Tabulka 24 Vliv okamžiku možného vrácení zboží (tis. Kč)**

Rok	1. varianta		2. varianta	
	Výnos za prodej zboží ČR	Výnos za prodej zboží IAS/IFRS	Výnos za prodej zboží ČR	Výnos za prodej zboží IAS/IFRS
2020	323	316,54	323	323
2021	323	316,54	323	323
2022	324	316,54	324	323

Zdroj: Vlastní zpracování, 2020

Výše uvedená tabulka potvrzuje, že v případě první varianty dochází k vykázání nižších výnosů a tím i nižšího výsledku hospodaření a nižší výkonnosti dle IAS/IFRS, protože během doby, kdy může zákazník vrátit zboží, účetní jednotka vykazuje výnosy o 2% nižší. Tedy delší doba pro možné vrácení snižuje výkonnost účetní jednotky. Zatímco dle druhé varianty rozdíl ve výnosech ani ve výsledku hospodaření a tudíž ani ve výkonnostech není. Protože doba pro vrácení zboží skončí vždy v daném roce. Proto za daný rok může účetní jednotka i dle IAS/IFRS vykázat výnos v plné výši.

#### 4.6.4 Shrnutí odpovědí na výzkumné otázky

Provedenou analýzou účetních závěrek vzorku podnikatelských subjektů byly zjištěny odpovědi na otázky, které byly uvedeny na začátku 4. kapitoly. Tyto odpovědi budou shrnuty v této kapitole.

**1. specifická otázka:** Jakým způsobem vykazují účetní jednotky výnosy ze smluv se zákazníky dle českých účetních předpisů?

Účetní jednotky vykazující v souladu s českými účetními předpisy vykazují výnosy z dlouhodobých smluv se zákazníky dle průběžně vystavovaných faktur. Částky uvedené na vystavených fakturách nejčastěji zjišťují metodou výstupu tedy dle % dokončení daného díla.

**2. specifická otázka:** Jakým způsobem vykazují účetní jednotky výnosy ze smluv se zákazníky dle IAS/IFRS konkrétně dle nového IFRS 15?

Účetní jednotky vykazující výnosy dle standardu IFRS 15 také vystavují průběžné faktury, avšak výše vykazaného výnosu je stanovena metodou vstupů, ale až když dochází k převádění kontroly zákazníka nad daným dílem.

**3. specifická otázka:** Jaký je rozdíl ve vykázaných výnosech při použití různých způsobů vykazování výnosů?

Jelikož v prvním roce zakázky nedošlo k převodu kontroly nad aktivem na zákazníka, tak došlo k výraznému rozdílu vykazaného výnosu o 500 tis. Kč (větší výnosy dle českých předpisů) a naopak v druhém roce o stejnou částku převyšují výnosy vykazané dle IFRS 15 jako kompenzace předchozího roku (díky tomu, že ve druhém roce už k převodu kontroly došlo).



**4. specifická otázka:** Jaký je rozdíl ve vykázaném výsledku hospodaření při použití různých způsobů vykazování výnosů?

Stejně jako tomu bylo u výnosů i u výsledku hospodaření je nejvýraznější rozdíl v prvním roce, kdy účetní jednotka vykazující dle IAS/IFRS vykázala ztrátu a výsledek hospodaření tedy byl o 500 tis. Kč nižší než při vykazování dle ČÚP a v dalším roce vykázala naopak vyšší výsledek hospodaření, jelikož v sobě obsahoval i přechozí rok.

**Obecná otázka:** Jaký má vykazování výnosů podle českých účetních předpisů a podle IAS/IFRS vliv na výkonnost podnikatelských subjektů?

Souhrnnou odpovědí na obecnou otázku tedy je, že rozdílné vykazování výnosů má vliv na výkonnost podnikatelských subjektů. Vliv se projevuje jednak v průběhu trvání zakázky a jednak po jejím skončení. Jak již bylo řečeno výše v této práci, vykázané výnosy a tedy i výkonnost jsou závislé na průběhu nákladů. V případě, že účetní jednotka vystavuje faktury na základě % dokončení stavby a % vynaložených nákladů je nižší, účetní jednotka účtující dle IFRS 15 vykáže nižší výnosy a tím i výkonnost a naopak.

Dále jsou výnosy (i výkonnost) závislé na okamžiku převodu kontroly na zákazníka. Do té doby než k převodu kontroly dojde, bude účetní jednotka účtující dle IFRS 15 vykazovat nižší výkonnost.

Výnosy plynoucí z prodeje zboží jsou ovlivněny okamžikem možného vrácení zboží. Do uplynutí tohoto okamžiku bude účetní jednotka v souladu se standardem IFRS 15 vykazovat nižší výkonnost než účetní jednotka účtující dle českých účetních předpisů, protože tato jednotka neúčtuje o závazcích z refundace.

Závěrem lze konstatovat, že standard IFRS 15 je opatrnější, co se týká vykazování výnosů. To je způsobeno jednak nutností dodržování podmínek převodu kontroly. S tím souvisí to, že vykazování výnosů vůbec nesouvisí s průběžnou fakturací, jak je to např. dle českých postupů.

Dále se opatrnost projevuje v účtování o závazcích z refundace, tedy účetní jednotka nevykáže výnos související se zbožím v plné výši dříve, než skončí doba, kdy má zákazník možnost vrátit zboží. V souladu s tímto standardem prodej nadstandardní záruky patří do smluvních závazků nikoli do výnosů související s daným předmětem.

Tento standard se také zabývá tvorbou rezervy na možné opravy v záruční době. To je možné i dle českých pravidel, avšak není to v právních předpisech České republiky

doslova přikázáno. A jak vyplynulo z výzkumu, více než polovina zkoumaných firem této možnosti nevyužila.

Zvýšená opatrnost tohoto standardu se projevuje ve většině případů snížením výkonnosti účetní jednotky v jednotlivých letech trvání smlouvy. Naopak ale použití ČÚP může způsobit to, že česká účetní jednotka může mylně působit v jednotlivých letech výkonněji. Např. může vypadat, že dosahuje vyšších výnosů za prodej zboží, ačkoli jí hrozí nebezpečí, že zákazník bude zboží vracet a výnosy (tedy i výkonnost) by musela následně snížit.

## 5 Závěr

V této diplomové práci byla na začátku popsána problematika regulace a harmonizace účetnictví a v následující části byla provedena komparace vykazování výnosů dle českých účetních předpisů a dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. K zjištění způsobů vykazování výnosů v souladu s Mezinárodními účetními standardy byly charakterizovány standardy IAS 18 spolu se standardem IAS 11 a dále standard IFRS 15, který tyto dva předchozí nahrazuje.

Z komparace vyplynuly rozdíly v problematice vykazování výnosů jako např. chybějící definice výnosů v českých předpisech až např. po vykázání výnosů. Dále byly zjištěny rozdíly v úpravě a přístupu ke specifickým oblastem v rámci vykázání výnosu jako je např. řešení možnosti vrácení zboží zákazníkem a záruky.

Ve výzkumu v této diplomové práci byly na vzorku účetních jednotek oboru stavebnictví zkoumány způsoby a principy vykazování výnosů zejména z dlouhodobých zakázek v souladu s českými účetními předpisy. Při porovnání s účetními jednotkami sestavujícími závěrku dle IAS/IFRS byly potvrzeny rozdíly zejména v okamžiku vykázání výnosu, kdy účetní jednotka v souladu s pravidly ČR se řídí zejména okamžikem fakturace, zatímco účetní jednotky postupující dle IAS/IFRS vykazují výnos až okamžikem převodu kontroly na zákazníka. Dále např. účetní jednotka dle českých účetních předpisů netvoří rezervu na možnost vrácení zboží a v převážné většině ani na opravy v záruční době.

Tyto rozdíly byly demonstrovány i různým účtováním (jednou dle českých předpisů a jednou dle IAS/IFRS) na sestavené fiktivní účetní jednotce, v rámci které byly zaúčtovány účetní případy vyplývající z fiktivní smlouvy, jejíž podmínky byly sestaveny záměrně tak, aby řešily výše vyjmenované oblasti rozdílů a následně byl popsán i jejich vliv na výkonnost podnikatelských subjektů.

Přínosem této práce byla komparace přístupů k vykazování výnosů dle předpisů ČR a dle IAS/IFRS a následná demonstrace vlivu na výkonnost těchto subjektů. Bylo prokázáno, že různé přístupy k vykazování výnosů mohou mít vliv na výkonnost jednotek, kdy podle českých účetních předpisů většinou účetní jednotka vykazovala větší výsledek hospodaření kvůli menší opatrnosti při vykazování výnosů, než tomu bylo dle pravidel IAS/IFRS.

## Seznam použitých zkratk

%	.....	procento
aj.	.....	a jiné
apod.	.....	a podobně
atd.	.....	a tak dále
č.	.....	číslo
ČR.	.....	Česká republika
ČÚP.	.....	České účetní předpisy
DM.	.....	Dlouhodobý majetek
EAT.	.....	Výsledek hospodaření před zdaněním
EBIT.	.....	Výsledek hospodaření před úroky a zdaněním
EU.	.....	Evropská Unie
IAS.	.....	International Accounting Standards
IFRS.	.....	International Financial Reporting Standards
Kč.	.....	korun českých
max.	.....	maximální
min.	.....	minimální
např.	.....	například
Sb.	.....	sbírky
tis.	.....	tisíc
tn.	.....	to znamená
tzv.	.....	takzvaná
USA.	.....	United States of America
US GAAP.	.....	Generally Accepted Accounting Principles
VH.	.....	Výsledek hospodaření

# Seznam tabulek a obrázků

## Seznam tabulek

Tabulka 1 Komparace českých účetních předpisů, IAS 18, IAS 11, IFRS 15 .....	40
Tabulka 2 Tržby za výrobky a služby (tis. Kč).....	46
Tabulka 3 Tržby za zboží (tis. Kč) .....	47
Tabulka 4 Ostatní provozní výnosy (tis. Kč).....	48
Tabulka 5 Složky ostatních provozních výnosů (tis. Kč).....	49
Tabulka 6 Rozvaha modelové účetní jednotky 2018 (tis. Kč).....	54
Tabulka 7 Ukazatele rentability fiktivní účetní jednotky vycházejících z českých účetních předpisů.....	56
Tabulka 8 Přehled nejdůležitějších termínů zakázky .....	59
Tabulka 9 Termíny vystavení a splatnosti faktur.....	60
Tabulka 10 Rozpis faktur a nákladů zakázky .....	62
Tabulka 11 Účetní případy v roce 2019.....	63
Tabulka 12 Účetní případy v roce 2020, 2021.....	64
Tabulka 13 Účetní případy v roce 2022.....	65
Tabulka 14 Účetní případy dle IAS/IFRS v roce 2019.....	67
Tabulka 15 Účetní případy dle IAS/IFRS v roce 2020, 2021.....	68
Tabulka 16 Účetní případy dle IAS/IFRS v roce 2022.....	71
Tabulka 17 Vývoj vybraných položek rozvahy v letech 2019-2022 (tis. Kč).....	74
Tabulka 18 Průběh nákladů a výnosů v průběhu zakázky (tis. Kč).....	76
Tabulka 19 Ukazatele rentability v průběhu trvání zakázky (v %) .....	78
Tabulka 20 Vliv průběhu nákladů na vykázaný výnos v roce 2021 (tis. Kč).....	83
Tabulka 21 Vliv průběhu nákladů na vykázaný výnos v době trvání zakázky (tis. Kč) .....	84
Tabulka 22 Vliv okamžiku převodu kontroly na vykázané výnosy (tis. Kč) .....	85

Tabulka 23 Výsledky hospodaření ze stavby budovy při jiném okamžiku převodu kontroly (tis. Kč).....	86
Tabulka 24 Vliv okamžiku možného vrácení zboží (tis. Kč) .....	87

### Seznam obrázků

Obrázek 1 Aplikace standardu IFRS 15 .....	31
Obrázek 2 Předměty podnikání zkoumaných firem .....	45
Obrázek 3 Výkaz zisku a ztráty fiktivní účetní jednotky 2018 (tis. Kč) .....	55
Obrázek 4 Výnosy ze smlouvy za služby v letech 2019-2022 .....	78
Obrázek 5 Výnosy ze smlouvy za zboží v letech 2019-2022 .....	79
Obrázek 6 Rozdíly vykázanych výnosů ze stavby budovy (tis. Kč) .....	81
Obrázek 7 Rozdíly ve výnosech za prodané zboží (tis. Kč) .....	81
Obrázek 8 Výsledek hospodaření v letech 2019-2022 (tis. Kč) .....	82

## Použitá literatura

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou I. Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde Praha, 2013. 512 s. ISBN 978-80-7201-921-2.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: BizBooks. 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, s.r.o., 2016. 176 s. ISBN 978-80-214-5390-6.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 100 s. ISBN 978-80-87197-64-6.

IASB. *International Financial Reporting - Standard 15 Revenue from Contracts with Customers*. London: International Accounting Standards Board, 2014. ISBN 978-1-909704-34-3.

JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2018. 200 s. ISBN 978-80-247-2774-5.

JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Nakladatelství Polygon, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KRAFTOVÁ, Ivana, SUCHÁNEK, David. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. Pardubice: Univerzita Pardubice Fakulta ekonomicko-správní, 2010. 145 s. ISBN 978-80-7395-301-0.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: 1. VOX a.s – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 3. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX a.s – Nakladatelství, 2019. 739 s. ISBN 978-80-87480-70-0.

LEWIS, Larry. *The power of accounting: what the numbers mean and how to use them*. USA: Routledge, 2012. ISBN 978-8-415-88431-0.

PROCHÁZKA, David. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze Nakladatelství Oeconomica, 2015. 154 s. ISBN 978-80-245-2097-1.

PROCHÁZKA, David. *Konverze české účetní závěrky na účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze Nakladatelství Oeconomica, 2011. 149 s. ISBN 978-80-245-1834-3.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční účetnictví. Postupy účtování*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017. 239 s. ISBN 978-80-7380-644-6.

ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ, Martina, VOJÁČKOVÁ, Helena. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace*. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2009. 480 s. ISBN 978-80-86716-61-9.

ŠRÁMKOVÁ, Alice, KŘIVÁNKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace*. 7. aktualiz. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2017. 334 s. ISBN 978-80-87985-10-6.

ŠTEKER, Karel, OTRUSINOVÁ, Milana. *Jak číst účetní výkazy Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2016. 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

ÚZ, *Účetnictví podnikatelů: novela účetní vyhlášky a ČÚS od 1. 1. 2018; audit*. Ostrava Hrabůvka: Sagit, 2018. ISBN 978-80-7488-278-4.

VAŠEK, Libor a kol. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 2. aktualiz. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2014. 288 s. ISBN 978-80-86716-97-8.

VAŠEK, Libor, PROCHÁZKA, David. *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. 2. aktualiz. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2018. 206 s. ISBN 978-80-87985-19-9.

### **Elektronické zdroje**

IFRS.ORG. Conceptual Framework. [online]. London: IASB, 2018, [cit. 29. 8. 2019]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>

DOLÁK, Pavel, FRYJAUFOVÁ, Eva. Dopad IFRS 15 na stavebnictví a trh nemovitostí. *Auditor časopis Komory auditorů České republiky*. [online časopis]. 2017, **24** (8), 10-11.



[cit. 19. 10. 2019]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4474/casopis-auditor-c-8-2017.pdf>

MUTHUPANDIAN, K S. *IAS 18 Revenue - A Closer Look*. (2009): *The Management Accountant*. [online časopis]. 2009, **44** (5), 368-374 : pp. 368-374. [cit. 26. 8. 2019]. ISSN 0972-3528. Dostupné z: <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/33424/>

OYEDOKUN, Godwin. Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15. *SSRN Electronic Journal*. [online časopis]. 2016, [cit. 22. 8. 2019]. ISSN 1556-5068. Dostupné z: [https://www.researchgate.net/publication/317996234\\_Revenue\\_Recognition\\_Paradox\\_A\\_Review\\_of\\_IAS\\_18\\_and\\_IFRS\\_15](https://www.researchgate.net/publication/317996234_Revenue_Recognition_Paradox_A_Review_of_IAS_18_and_IFRS_15)

PROCHÁZKA, D. *Oceňování výnosů*. [online]. 2008 [cit. 30. 8. 2019]. Dostupné z: [https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/Veda/2008/2008\\_Pedkonf.pdf](https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/Veda/2008/2008_Pedkonf.pdf)

PROCHÁZKA, David, HORA, Michal. Kdy je realizován výnos podle IFRS 15? *Auditor časopis Komory auditorů České republiky*. [online časopis]. 2018, **25** (9), 6-10. [cit. 29. 8. 2019]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5580/2018-auditor-09.pdf>

RABF STAVEBNÍ FIRMY. *Příloha časopisu Stavitel*. [online]. 2019, **3** (4), 51-58. [cit. 26. 11. 2019]. ISSN 1210-4825. Dostupné z: [https://www.cz.weber/files/cz/2019-04/Rating\\_2019.pdf](https://www.cz.weber/files/cz/2019-04/Rating_2019.pdf)

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Vykazování výnosů a jejich vliv na odhad budoucí výkonnosti. *Český finanční a účetní časopis*. [online časopis]. 2007, **2** (3), 88-91 [cit. 26. 8. 2019]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/238>

Ukazatele rentability (Profitability Ratios). *Managementmania.com* [online elektronický časopis]. © 2011-2016 [cit. 7. 2. 2020]. ISSN 2327-3658. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/ukazatele-rentability>.

VARDIASHVILI, Mariam, MAISURADZE, Mariana. On recognition and measurement of the revenues according to IFRS 15. *Economy & Business* [online časopis]. 2017, (11) 182-189 [cit. 22. 8. 2019]. ISSN 1314-7242. Dostupné z: [https://www.researchgate.net/publication/319644520\\_ON\\_RECOGNITION\\_AND\\_MEASUREMENT\\_OF\\_THE\\_REVENUES\\_ACCORDING\\_TO\\_IFRS\\_15](https://www.researchgate.net/publication/319644520_ON_RECOGNITION_AND_MEASUREMENT_OF_THE_REVENUES_ACCORDING_TO_IFRS_15)

VÁCHA, Petr. Požadavky na zveřejnění v oblasti výnosů: IFRS vs. české účetní předpisy. *Český finanční a účetní časopis*. [online časopis]. 2019, **14** (1), 35–49 [cit. 22. 8. 2019]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/527>

# Seznam příloh

**Příloha A:** Seznam stavebních firem ČR

**Příloha B:** Stručná náplň předpisů upravujících české účetnictví

**Příloha C:** Seznam platných standardů IAS a IFRS k 1. lednu 2018

**Příloha D:** Deskripce Koncepčního rámce IAS/IFRS

**Příloha E:** Stručná charakteristika US GAAP a evropské harmonizace

**Příloha F:** Vzorce pro výpočet ukazatelů rentability

**Příloha G:** Vývoj položek rozvahy v letech trvání smlouvy o díl

## Příloha A

### Seznam stavebních firem ČR

Výběr 40-ti stavebních firem působících na území ČR, které měly veřejně dostupnou účetní závěrku, byl sestaven dle časopisu Stavitel a jeho přílohy RATING stavebních dodavatelů 2019.

1	Metrostav a.s.	21	Edikt a.s
2	BAK stavební společnost, a.s.	22	PKS stavby a.s.
3	OHL ŽS a.s.	23	Starkon a.s.
4	Subterra a.s.	24	CGM Czech a.s.
5	Syner, s.r.o.	25	SWIETELSKY stavební s.r.o.
6	HOCHTIEF CZ a.s.	26	Podzimek a synové s.r.o.
7	Hinton, a.s.	27	SMP CZ, a.s.
8	AGC Flat Glass Czech a.s.	28	TFH dřevěné skeletové domy s.r.o.
9	Spilka a Říha s.r.o.	29	PRADAST, spol. s.r.o.
10	EUROVIA CS a.s.	30	INGSTEEL, spol. s.r.o.
11	Skanska a.s.	31	SKR stav, s.r.o.
12	STRABAG a.s.	32	BAUSTAV s.r.o.
13	VCES a.s.	33	STAMONT – pozemní stavitelství
14	PSJ, a.s.	34	Vítkovice Mechanická a.s.
15	GEMO Olomouc, s.r.o.	35	CASTA a.s.
16	STAKO s.r.o.	36	SAOS s.r.o.
17	Taros Nova s.r.o.	37	Construction management
18	POHL CZ a.s.	38	IMOS Brno a.s.
19	M – silnice a.s.	39	Porr a.s.
20	PP 53, a.s.	40	DAICH s.r.o.

## **Příloha B**

### Stručná náplň předpisů upravujících české účetnictví

#### **Zákon o účetnictví**

Bokšová (2013) definuje tento Zákon jako nejvyšší právní normu, která reguluje finanční účetnictví ČR.

Kraftová a Suchánek (2010) doplňují, že tento zákon se odvolává na čtvrtou a sedmou směrnici a nařízení Evropského společenství, jelikož je Česká republika členem EU, viz kapitola harmonizace.

Důležitou informací, která je uvedena v zákoně, jsou např. zásady vedení účetnictví jako předpoklad trvání podniku, zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace v pravidelných intervalech, objektivita, zásada oceňování v historických cenách, aktuální zásada, zásada stálosti metod, materiálnost či zásada opatrnosti (Kovanicová 2012).

Tento zákon také stanovuje, že v ČR musí vést účetnictví v souladu s IAS/IFRS účetní jednotky, které emitují cenné papíry a obchodují s nimi na evropské burze cenných papírů, nebo pokud jsou součástí konsolidačního celku, který také musí sestavovat účetní závěrku dle IAS/IFRS (Jílek 2018).

Kovanicová (2012) dodává, že ovlivněny jsou i účetní jednotky, které nejsou kótované na burze cenných papírů. Tyto jednotky vedou účetnictví v souladu s českými účetními předpisy, ale jelikož je ČR součástí Evropské unie, tyto předpisy jsou v souladu se směrnicemi Evropské Unie a IAS/IFRS.

Avšak Bokšová (2013) upozorňuje, že české podniky musí vést dvojí účetnictví. To znamená, že při splnění podmínek (viz výše) musí vést účetnictví dle IAS/IFRS, ale pro výpočet daně z příjmu je nutné vést i české účetnictví. Dále se Zákon o účetnictví zabývá např. účetním obdobím, účetní jednotkou, rozsahem vedení účetnictví atd.

Dle Váchy (2019) tento zákon stanovuje v souvislosti s výnosy to, že musí účetní jednotka zveřejnit veškeré podstatné informace týkající se výnosů (např. metody atd.).

#### **Vyhláška pro podnikatele**

V této vyhlášce jsou zpracovány předpisy Evropského společenství zaměřené na účetní závěrku (více v kapitole harmonizace). V této vyhlášce se objevuje např. informace

o podobě rozvahy, výkazu zisku a ztráty a účtová osnova. Vyhláška rozebírá účetní závěrku v plném i zjednodušeném rozsahu (Kovanicová 2012).

Ale Šteker a Otrusinová (2016) dodávají, že ve vyhlášce pro podnikatele lze nalézt nejen podobu výkazů, ale i obsahy jednotlivých položek výkazů.

Bokšová (2013) také zmiňuje, že v těchto standardech lze nalézt obsah účetních výkazů a navíc i účetní metody jako např. specifika oceňování jednotlivých položek rozvahy. Navíc je v nich přiložena směrná účtová osnova. Tyto vyhlášky jsou vydávány Ministerstvem financí ČR pro různá odvětví ekonomiky.

### **České účetní standardy pro podnikatele**

Každý standard se věnuje určitému okruhu. Mezi standardy lze nalézt např. odloženou daň, rezervy, opravné položky atd. Jeden ze standardů se věnuje právě nákladům a výnosům (Kovanicová 2012).

Bokšová (2013) ale uvádí, že jsou standardy vytvořeny pro jednotlivé typy účetních jednotek a vychází právě z výše uvedených prováděcích vyhlášek a účtové osnovy.

Hlavním účelem existence českých účetních standardů je dosažení srozumitelnosti ale hlavně souladu účetních metod a srovnatelnosti účetních závěrek. Jsou vydávány Ministerstvem financí ČR. Souhrnně řečeno lze říci, že popisují účetní metody a postupy účtování (Šteker a Otrusinová 2016).

## **Příloha C**

### Seznam standardů IAS a IFRS k 1. lednu 2018 (dle IFRS.ORG)

IAS 1 Prezentace účetní závěrky

IAS 2 Zásoby

IAS 7 Výkaz peněžních toků

IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

IAS 10 Události po rozvahovém dni

IAS 12 Daně ze zisku

IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

IAS 19 Zaměstnanecké požitky

IAS 20 Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory

IAS 21 Dopady změn měnových kurzů

IAS 23 Výpůjční náklady

IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran

IAS 27 Individuální účetní závěrky

IAS 28 Investice do přidružených jednotek

IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

IAS 32 Finanční nástroje: prezentace

IAS 33 Zisk na akcii

IAS 34 Meztímní účetní výkaznictví

IAS 36 Znehodnocení aktiv

IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

IAS 38 Nehmotná aktiva

IAS 39 Finanční nástroje: účtování a ocenění

IAS 40 Investiční nemovitost

IAS 41 Zemědělství

IFRS:

IFRS 1 Prvotní přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví

IFRS 2 Úhrada vázaná na akcie

IFRS 3 Podnikové kombinace

IFRS 4 Pojistné smlouvy (bude nahrazen IFRS 17)

IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti

IFRS 6 Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů

IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování

IFRS 8 Provozní segmenty

IFRS 9 Finanční nástroje

IFRS 10 Konsolidované účetní závěrky

IFRS 11 Společná uspořádání

IFRS 12 Zveřejnění podílů v jiných jednotkách

IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou

IFRS 14 Časové rozlišení při cenové regulaci

IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky

IFRS 16 Leasingy

IFRS 17 Pojistné smlouvy



## **Příloha D**

### Deskripce Koncepčního rámce IAS/IFRS

Jak již bylo výše uvedeno, první základní částí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je tzv. Koncepční rámec, který obsahuje důležité informace. Je základem pro řešení konkrétních problémů. Dále Koncepční rámec představuje základ pro tvorbu standardů (Kraftová a Suchánek 2010).

Šrámková, Janoušková a Vojáčková (2009) ale upozorňují, že Koncepční rámec žádný standard ani s ním související interpretaci neruší ani nenahrazuje, pouze tvoří základní bázi, na které všechny standardy stojí.

Z výše uvedeného vyplývá, že Koncepční rámec obsahuje ideu a základní myšlenky celých Mezinárodních účetních standardů a pomáhá uživatelům sestavených účetních výkazů porozumět výstupům tohoto účetnictví. Konkrétně jsou v Koncepčním rámci popsány účetní zásady a předpoklady, prvky účetní závěrky a ocenění těchto prvků. Mezi tyto prvky patří právě např. i výnosy, které budou popsány v následující části této práce. Z této úvodní části pak vycházejí i samotné standardy (Bokšová 2013).

Dle Koncepčního rámce je cíl obecného účetního výkaznictví, který se víceméně neliší od ostatních účetních systémů, což je poskytnout finanční informace o účetní jednotce, které využije nejen účetní jednotka, ale i dalším uživatelům těchto výkazů (IFRS.org 2018).

Podobně i Jílek (2018) zmiňuje, že Koncepční rámec objasňuje cíl účetní závěrky sestavené dle IAS/IFRS a tím je informovat uživatele o finanční situaci účetní jednotky a změnách ve finanční situaci. Tyto informace o finanční situaci lze vyčíst zejména z rozvahy, která se podle Mezinárodních účetních standardů nazývá Výkaz o finanční situaci. Změny ve finanční situaci lze pozorovat z Výkazu o úplném výsledku hospodaření a z Výkazu peněžních toků. Důležité také je znát předpoklady, které se musí dodržovat při sestavení účetní závěrky právě podle Mezinárodních účetních standardů. Mezi tyto předpoklady patří např. akruální báze, to znamená, že se výsledky všech transakcí a jiných skutečností zachycují v období, ve kterém vznikly. To je např. důvod používání časového rozlišení v účetnictví či používání dohadných položek a rezerv. To se týká hlavně výnosů a nákladů, jejichž rozdílem lze získat údaj o výsledku hospodaření.

Kovanicová (2012) uvádí zásadní rozdíl mezi českými účetními předpisy a Mezinárodními účetními předpisy. Ani IAS/IFRS (ale ani US GAAP) neuvádí závaznou úpravu výkazů, ani účtovou osnovu či účetní model atd.

Jako výhodu implementace Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS Procházka (2015) uvádí např. přesnější, včasnější a úplnější informace, nižší informační výhody investorů, efektivnější promítání účetních informací do cen akcií atd. Nevýhodou mohou být ekonomické a politické vlivy, omezení konkurence, možnost zneužití „značky“ IAS/IFRS atd.

## **Příloha E**

### Stručná charakteristika systému US GAAP a evropské harmonizace

#### **US GAAP**

Kovanicová (2012) označuje systém US GAAP jako nejpropracovanější soubor pravidel, které se týkají sestavení a zveřejnění účetních výkazů.

Kraftová a Suchánek (2010) zmiňují, že tento systém vznikl na základě zobecnování účetních postupů z praxe.

K tomu Dvořáková (2017) doplňuje, že US GAAP pochází z USA, ale jsou důležité pro celý svět, zejména kvůli významnosti a ekonomické síle USA. Např. ten, kdo chce obchodovat na Newyorské burze cenných papírů, musí sestavovat účetní závěrky v souladu s tímto systémem.

US GAAP není postaven na zákonné povinnosti, což je to, co je pro něj charakteristické. Přesto se jedná o systém všeobecně uznávaný a dodržovaný. Je zaměřen hlavně na informace týkající se sestavování finančních výkazů (Ficbauer 2016).

Jílek (2018) jako zásadní rozdíl mezi IAS/IFRS a US GAAP uvádí, že US GAAP jsou založeny na pravidlech, zatímco IAS/IFRS na zásadách.

#### **Popis harmonizace v rámci EU**

Dle různých autorů je sporné, zda vyčleňovat tento směr samostatně nebo ho řadit k Mezinárodním účetním standardům.

Dle Kovanicové (2012) ještě před zavedením IAS/IFRS jakožto regulace evropského účetnictví byly základním nástrojem regulace evropského účetnictví právě čtvrtá a sedmá směrnice a dodává, že právě přijetí IAS/IFRS znamenalo zúžení aplikace těchto směrnic pouze na podniky, které nepodléhají nařízení o IAS.

I Dvořáková (2017) zmiňuje, že po roce 2000 se Evropská komise rozhodla jako nástroj regulace evropského účetnictví zvolit IAS/IFRS, takže v podstatě dochází opět k rozdělení na dva základní směry.

Jílek a Svobodová (2012) k tomu všemu vysvětlují, že v rámci EU jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví přijímány jako nařízení, což má takový dopad, že jsou platné pro celou Evropskou Unii, ale není pro členské země nutné je přebírat do národní legislativy.

Výše uvedené uvádí i Ficbauer (2016) a doplňuje důležitost jednotných pravidel v rámci jednotného celku Evropské unie. Jedním z důvodů je hlavně růst konkurence schopnosti daného celku.

## Příloha F

### Vzorce pro výpočet ukazatelů rentability

Pro výpočty těchto ukazatelů budou použity tyto vzorce (Managementmania.com, 2016):

$$ROA = \frac{EBIT}{Aktiva}$$

$$ROS = \frac{EBIT}{Tržby\ za\ výrobky\ a\ služby + Tržby\ za\ zboží}$$

$$ROE = \frac{EAT}{Vlastní\ kapitál}$$

Kde:

ROA = rentabilita aktiv

EBIT = výsledek hospodaření před zdaněním a úroky

ROS = rentabilita tržeb

ROE = rentabilita vlastního kapitálu

EAT = čistý zisk (po zdanění a odečtení úroků)

Pro výpočet ROA a ROS je možné použít v čitateli i výsledek hospodaření po zdanění. Pro výpočet ROE se však používá vždy čistý výsledek hospodaření, aby bylo zjištěno, kolik čistého zisku připadá na jednotku vlastního kapitálu účetní jednotky. Pokud jsou výsledky těchto vzorců vynásobeny 100, vyjde výsledek v procentech.

## Příloha G

Vývoj položek rozvahy v letech trvání smlouvy (Vlastní zpracování, 2020)

Položky rozvahy při účtování dle ČR předpisů					
	PS 2018	2019	2020	2021	2022
Bilanční suma	4 298 222	4 298 722	4 300 545	4 302 868	4 304 242
<b>Aktiva</b>					
Dlouhodobá aktiva	1 899 781	1 899 781	1 899 781	1 899 781	1 899 781
Oběžná aktiva	2 398 441	2 398 941	2 400 764	2 403 087	2 404 461
zásoby	322 721	322 721	322 721	322 721	322 721
Pohledávky	1 782 132	1 782 132	1 782 132	1 782 132	1 782 382
Dlouhodobé pohl	80 125	80 125	80 125	80 125	80 375
Peněžní prostředky	293 588	294 088	295 911	298 234	299 358
<b>Pasiva</b>					
Vlastní kapitál	1 729 577	1 729 618	1 729 765	1 729 953	1 730 101
Výsledek hospodaření	1 729 577	41	147	188	148
Nerozdělený zisk min	0	1 729 577	1 729 618	1 729 765	1 729 953
Závazky	2 287 054	2 287 513	2 289 189	2 291 324	2 292 550
Krátkodobé přijaté zál	34 915	34 915	34 915	34 915	34 915
Daň z příjmů	0	9	44	88	123
Rezervy	281 591	281 591	281 591	281 591	281 591

Položky rozvahy při účtování dle IAS/IFRS					
	PS 2018	2019	2020	2021	2022
Bilanční suma	4 298 222	4 298 722	4 300 551	4 302 880	4 304 242
<b>Aktiva</b>					
Dlouhodobá aktiva	1 899 781	1 899 781	1 899 781	1 899 781	1 899 781
Oběžná aktiva	2 398 441	2 398 941	2 400 770	2 403 099	2 404 461
zásoby	322 721	322 721	322 721	322 721	322 721
Pohledávky	1 782 132	1 782 132	1 782 138	1 782 144	1 782 382
Dlouhodobé pohl	80 125	80 125	80 125	80 125	80 375
Peněžní prostředky	293 588	294 088	295 911	298 234	299 358
<b>Pasiva</b>					
Vlastní kapitál	1 729 577	1 729 127	1 729 679	1 729 866	1 729 959
Výsledek hospodaření	1 729 577	-450	552	187	93
Nerozdělený zisk min	0	1 729 577	1 729 127	1 729 679	1 729 866
Závazky	2 287 054	2 288 004	2 289 145	2 291 236	2 292 477
Krátkodobé přijaté zál	34 915	nepoužívá se			
Daň z příjmů	0	0	129	173	195
Rezervy	281 591	281 591	281 597	281 604	281 611
Smluvní závazky	0	500	0	0	50

# Abstrakt

NOVÁKOVÁ, Šárka. *Vykazování výnosů v účetních systémech*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 91 s., 2020.

**Klíčová slova:** výnosy, vykazování výnosů dle ČR, vykazování výnosů dle IAS/IFRS, IAS 18, IAS 11, IFRS 15, vliv na výkonnost podnikatelských subjektů.

Diplomová práce se zabývá problematikou vykazování výnosů dle českých účetních předpisů a Mezinárodních účetních standardů IAS 11, IAS 18 a IFRS 15. Práce se skládá z teoretické a praktické části. V teoretické části je popsáno vykazování výnosů v souladu s právními předpisy ČR a následně vykazování výnosů dle Mezinárodních účetních standardů dle IAS/IFRS. Dále je provedena souhrnná komparace zjištěných rozdílů. V praktické části je analyzováno vykazování výnosů vzorku podniků dle českých předpisů a dle IAS/IFRS. Na základě provedené analýzy je definována fiktivní účetní jednotka a fiktivní smlouva o dílo. Na základě této smlouvy jsou vykázány výnosy nejprve dle českých pravidel a následně dle IAS/IFRS. V závěru práce jsou shrnuty rozdíly způsobené rozdílným vykazováním výnosů a jejich vliv na výkonnost podnikatelských subjektů.

# Abstract

NOVÁKOVÁ, Šárka. *Revenue recognition in accounting systems*. Diploma thesis. Pilsen: Faculty of economics University of West Bohemia in Pilsen, 91 p, 2020.

**Key words:** revenues, revenue recognition according to Czech republic, revenue recognition according to IAS/IFRS, IAS 18, IAS 11, IFRS 15, impact on the performance of companies

This thesis deals with issues of revenue recognition in terms of Czech legislation and international accounting standards IAS 11, IAS 18 and IFRS 15. The thesis is consisted of theoretical and practical part. The theoretical part also describes revenue recognition according to Czech legislation and then describes revenue recognition according to international accounting standards IAS/IFRS. Then summary comparison is defined and the main differences are indentified. The practical part analyzes the ways of revenue recognition in financial statements of selected companies that prepare financial statements according to Czech regulations and according to IAS/IFRS. Based on this analysis the fictive accounting unit is defined and the fictive work contract is defined too. Based on this contract revenues are recognized. Firstly there is revenue recognition according to the way of czech rules and then according to IFRS 15. In the last section of practical part, the thesis summarizes differences of revenue recognition and their impact on the performance of companies.