

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



**Aplikace Mezinárodních standardů finančního
výkaznictví do účetnictví malých a středních
podniků**

Disertační práce

Autor: Ing. Marta Stárová

Odborný školitel: doc. Ing. Antonín Valder, CSc.

© Praha 2012

TÉMA:

Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví do účetnictví malých a středních podniků

THEME:

**Application of
International Financial Reporting Standards into Small
and Medium-sized Entities Reporting**

SOUHRN

Stanovení cílů disertační práce vychází z aktuální situace procesu harmonizace účetního výkaznictví ve světě a v České republice. V důsledku světové integrace a globalizace je kladen stále větší důraz na srovnatelnost informací poskytovaných účetními výkazy podniků. Celosvětově rozšířeným nástrojem harmonizace účetnictví jsou Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS. V České republice musí účetní jednotky, které obchodují svoje cenné papíry na burzách členských států Evropské unie, použít pro účtování a sestavení účetní závěrky plnou verzi IFRS (upravenou právem Evropské unie). Účetní jednotky, dceřiné společnosti, předkládající účetní závěrky pro potřeby konsolidace, mohou účtovat a sestavovat svoje individuální účetní závěrky dle plné verze IFRS. Základ daně z příjmů musí všechny účetní jednotky podnikající v ČR stanovit bez vlivu mezinárodních standardů.

Významným krokem celosvětové harmonizace účetnictví bylo zveřejnění Mezinárodního standardu finančního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME). Standard byl přijat nebo se jeho přijetí v brzké době chystá ve více než sedmdesáti zemích světa a předpokládá se jeho aplikace i na území Evropské unie. V současné době nejsou pro Českou republiku vypracované souvislé metodické postupy, které by vedly k sestavení účetní závěrky dle IFRS pro SME.

V disertační práci jsou navržena řešení teoretických problémů související s aplikací Mezinárodního standardu finančního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) v podmínkách České republiky. Jsou vytvořeny souvislé metodické postupy a modelové příklady klasifikace, oceňování, účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, finančního leasingu, nakoupených a vyprodukovaných zásob z nezemědělské a zemědělské činnosti a výnosů. Ke složitějším problematikám jsou vypracovány rozhodovací diagramy a schémata.

Výsledky disertační práce jsou za současné právní úpravy České republiky použitelné pro účetní jednotky, které mají potřebu se zviditelnit pro zahraniční uživatele, omezeně pro dceřiné společnosti, které pro potřeby konsolidované účetní závěrky předkládají svým mateřským společnostem své účetní závěrky sestavené dle požadavků IFRS a pro odbornou veřejnost, která má zájem být připravena na budoucí pravděpodobný vývoj české právní úpravy účetnictví. Po předpokládaných úpravách českých právních předpisů souvisejících s účetnictvím mohou mít výsledky disertační práce široké uplatnění u podniků, které povedou účetnictví podle standardu IFRS pro SME.

KLÍČOVÁ SLOVA

Mezinárodní standardy finančního (účetního) výkaznictví pro malé a střední podniky IFRS pro SME, harmonizace, finanční (účetní) výkazy, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, snížení hodnoty majetku, finanční leasing, zásoby, biologická aktiva, zemědělská produkce, výpůjční náklady, výnosy, historická cena, reálná hodnota, přecenění.

SUMMARY

Due to integration and globalization increasing emphasis is placed on the comparability of the information contained in the financial statements of enterprises. International Financial Reporting Standards IFRS appear to be the most appropriate set of standards for international harmonization. In the Czech Republic, each entity that trades its securities in the European Union territory must use the full version of International Financial Reporting Standards (as adopted by the European Union) for recording and financial statements compilation. Subsidiaries presenting the financial statements for consolidation needs can keep records and prepare individual financial statements in accordance with the full version of IFRS. All entities doing business in the Czech Republic must determine taxable income without the influence of international standards.

An important step in this area was the development of the International Financial Reporting Standard IFRS for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs). The standard has been adopted or it is going to be adopted in a short time in more than seventy countries in the world and its adoption is expected in the European Union as well. Currently, there is not developed a coherent methodology that would lead to the compilation of financial statements in accordance with IFRS for SMEs in the Czech Republic.

Solutions of theoretical problems related to the application of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium Enterprises (IFRS for SMEs) in the Czech Republic are proposed in the dissertation thesis. The coherent methodology and model examples are available for classification, evaluation, recording and reporting of tangible and intangible assets, financial lease, purchased and produced non agricultural and agricultural inventories and revenues. Schemes and decision diagrams are available in more complicated issues.

Under the current Czech Republic legislation the findings of the dissertation thesis are applicable to entities that have a need to be visible to external users and in a limited manner to subsidiaries that prepare their financial statements in accordance with the IFRS to follow the requirements of parent consolidated financial statements and to professionals who intend to be prepared for the future probable development of the Czech accounting legislation. After expected modifications of Czech legal accounting regulations, dissertation thesis findings may have a broad application to entities that would keep accounting in accordance with the IFRS for SMEs.

KEY WORDS

International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities IFRS for SMEs, harmonization, financial statements, tangible and intangible long-term assets, impairment, financial lease, inventories, biological assets, agricultural production, borrowing costs, revenues, historical cost, fair value, revaluation.

Obsah

1 ÚVOD.....	10
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	13
2.1 Cíle teoretických východisek.....	13
2.2 Harmonizace účetnictví.....	14
2.2.1 Světová harmonizace.....	14
2.2.2 Evropská harmonizace.....	18
2.2.3 Harmonizace účetnictví v České republice.....	21
2.3 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS.....	23
2.4 Mezinárodní standard finančního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME).....	25
2.4.1 Vznik a charakter standardu IFRS pro SME.....	25
2.4.2 Působnost standardu IFRS pro SME.....	27
2.4.3 Přejít na IFRS pro SME (první přijetí IFRS pro SME).....	28
2.4.4 Předpokládaný další vývoj užití IFRS pro SME.....	31
2.4.5 IFRS pro SME a Česká republika.....	32
2.5 Pojmy a základní principy IFRS pro SME.....	34
2.5.1 Cíl účetních výkazů.....	34
2.5.2 Kvalitativní charakteristiky informací v účetních výkazech.....	34
2.6 Účetní závěrka dle IFRS pro SME.....	36
2.6.1 Výkaz o finanční situaci (Rozvaha).....	36
2.6.2 Výkaz souhrnného výsledku hospodaření a výkaz zisku a ztráty.....	38
2.6.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o výsledku hospodaření a kumulovaných ziscích.....	39
2.6.4 Výkaz peněžní toků (Cash flow).....	40
2.6.5 Komentář k účetním výkazům.....	41
2.7 Základní prvky účetních výkazů IFRS pro SME.....	41
2.7.1 Definice základních prvků.....	41
2.7.2 Uznání prvků účetních výkazů.....	43
2.7.3 Oceňování prvků účetních výkazů.....	44
2.8 Dlouhodobý hmotný majetek (DHM).....	50
2.8.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS pro SME.....	50
2.8.2 Porovnání DHM dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS.....	57
2.8.3 Porovnání DHM dle IFRS pro SME s českou právní úpravou.....	58
2.9 Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM).....	60
2.9.1 Dlouhodobý nehmotný majetek dle IFRS pro SME.....	60
2.9.2 Porovnání DNM dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS.....	63
2.9.3 Porovnání DNM dle IFRS pro SME s českou právní úpravou.....	65
2.10 Snížení hodnoty majetku.....	65
2.10.1 Snížení hodnoty majetku dle IFRS pro SME.....	66
2.10.2 Porovnání snížení hodnoty majetku dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS.....	69
2.10.3 Porovnání snížení hodnoty majetku dle IFRS pro SME s českou právní úpravou.....	71

2.11 Leasingy.....	72
2.11.1 Operativní leasing dle IFRS pro SME.....	73
2.11.2 Finanční leasing dle IFRS pro SME.....	74
2.11.3 Porovnání leasingů dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS.....	75
2.11.4 Porovnání leasingů dle IFRS pro SME s českou právní úpravou.....	75
2.12 Výpůjční náklady.....	75
2.12.1 Výpůjční náklady dle IFRS pro SME.....	75
2.12.2 Porovnání výpůjčních nákladů dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS.....	76
2.12.3 Porovnání výpůjčních nákladů dle IFRS pro SME s českou právní úpravou.....	76
2.13 Zásoby a výsledky vlastní zemědělské činnosti.....	77
2.13.1 Zásoby nakoupené a zásoby z vlastní nezemědělské činnosti (zásoby) dle IFRS pro SME.....	77
2.13.2 Specializované činnosti dle IFRS pro SME.....	80
2.13.3 Porovnání zásob a výsledků zemědělské činnosti dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS.....	82
2.13.4 Porovnání zásob a výsledků zemědělské činnosti dle IFRS pro SME s českou právní úpravou.....	83
2.14 Výnosy.....	83
2.14.1 Výnosy dle IFRS pro SME.....	83
2.14.2 Porovnání vykazování výnosů dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS.....	89
2.14.3 Porovnání vykazování výnosů dle IFRS pro SME s českou právní úpravou.....	89
3 ZHODNOCENÍ TEORETICKÝCH VÝCHODISEK PRO STANOVENÍ CÍLE PRÁCE.....	91
4 CÍL A METODIKA DISERTAČNÍ PRÁCE.....	94
4.1 Cíl disertační práce.....	94
4.2 Metodika disertační práce.....	95
5 VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE.....	105
5.1 Účetní výkazy a uznání prvků účetních výkazů.....	105
5.2 Koncepce oceňování prvků účetních výkazů.....	107
5.2.1 Historická cena.....	107
5.2.2 Reálná hodnota.....	108
5.2.3 Současná hodnota.....	109
5.2.4 Obecný postoj k ocenění položek účetních výkazů v České republice.....	119
5.3 Přejít na IFRS pro malé a střední podniky.....	121
5.4 Dlouhodobý majetek (DM).....	123
5.4.1 Prvotní vykázání DM.....	123
5.4.2 Ocenění při následném vykázání DM.....	128
5.4.3 Rozhodovací diagramy o klasifikaci hmotného a nehmotného majetku a jeho oceňování dle IFRS pro SME.....	129
5.4.4 Odpisy a vyřazení dlouhodobého majetku.....	133
5.4.5 Snížení hodnoty DM.....	142
5.5 Leasingy.....	149
5.6 Zásoby a zemědělská činnost.....	160
5.6.1 Klasifikace a oceňování zásob a výsledků zemědělské činnosti.....	160

5.6.2 Účetní zachycení zásob.....	164
5.6.3 Metodické postupy a modelové příklady ocenění zásob (nakoupených a vlastních z nezemědělské i zemědělské činnosti)	166
5.6.4 Techniky zachycení pořizovací ceny zásob z nezemědělské činnosti.....	173
5.6.5 Účetní zachycení produkce a užití výrobků v druhovém a účelovém členění nákladů	176
5.6.6 Účetní zachycení zemědělské produkce a biologických aktiv	181
5.6.7 Oceňování zásob při jejich vyskladnění	187
5.6.8 Snížení hodnoty zásob k rozvahovému dni	188
5.7 Výnosy	189
5.7.1 Klasifikace výnosů.....	189
5.7.2 Vykazování výnosů	190
6 SHRNU TÍ VÝSLEDKŮ DISERTAČNÍ PRÁCE A DISKUSE.....	206
7 ZÁVĚRY A DOPORUČENÍ PRO VYUŽITÍ NAVRHOVANÝCH ŘEŠENÍ V PRAXI .	214
8 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	224
9 SEZNAM ZKRATEK	230
10 SEZNAM METODICKÝCH POSTUPŮ.....	232
11 SEZNAM MODELOVÝCH PŘÍKLADŮ	233
12 SEZNAM PŘÍLOH	235

1 ÚVOD

Průvodním znakem mezinárodní integrace, která nabývá globálních rozměrů, je pohyb zboží, služeb a v neposlední řadě ekonomických informací mezi hranicemi jednotlivých států. Investoři, často investoři nadnárodních společností, hledají vhodné prostředí pro efektivní alokaci kapitálu. Významnými zdroji informací pro jejich potřebu jsou výstupy z finančního výkaznictví jednotlivých podniků. Jedná se především o účetní (finanční)¹ výkazy podávající přehled o finanční situaci podniku a o jeho výkonnosti. V důsledku světového vývoje je kladen stále větší důraz na srovnatelnost informací.

Díky historickému a ekonomickému vývoji existuje ve světě mnoho od sebe odlišných účetních systémů. Jejich rozdílnost je důsledkem různých způsobů regulace účetnictví. Dle Mejzlíka (2010) je regulace stanovení pravidel pro běžné účetnictví a účetní závěrku, vztah k výpočtu daní a vykázání daní, principy oceňování apod. Regulace se týká různých skupin uživatelů a zabezpečuje splnění informačních potřeb (zájmů) různých skupin – právní důvody, fiskální zájmy, zájmy různých skupin externích uživatelů atd. Probíhá historicky odděleně a odlišně na různém území. Existují dva proudy regulace: právním předpisem a standardem (usancí). Právní předpisy jsou založeny na římském právu, mají podobu právní normy, která je vymahatelná a má sankční ustanovení; je schvalována zákonodárnými orgány. Obsahová náplň bývá ovlivněna politickými kompromisy při jejich schvalování. Platnost právních předpisů je vázána na územně-správní celky a její aktualizace je časově náročná. Předmětem bývá jak běžné účetnictví, tak i účetní závěrka. Standardy jsou založeny na zvykovém právu a jsou kodifikací stávající zkušenosti poskytovatelů a uživatelů informací. Proces tvorby, obsah a aktualizace jsou řízeny a prováděny zástupci profesních skupin. Standardy nemají sankční ustanovení a nejsou právně vymahatelné; pružněji reagují na změny v požadavcích na strukturu a obsah informací poskytovaných účetnictvím. Platnost standardů není omezena na územně právní celky; jsou zaměřeny především na závěrku. Výhody obou přístupů spojuje kombinace právního předpisu a standardu. Kombinovaný přístup regulace účetnictví je uplatňován v Evropě, tedy i v České republice (viz kapitola 2.2).

Rozdílnosti v účetních praktikách a následně výstupech z finančního účetnictví, které přináší problémy v analýze účetních informací a v jejich porovnávání, mají kořeny v historii. Účetnictví se v jednotlivých oblastech vyvíjelo dle konkrétních hospodářských podmínek.

¹ V běžné praxi se používají oba výrazy jako synonyma.

Dle Hinke (2007) byly z historického pohledu účetní systémy jednotlivých států kategorizovány do čtyř skupin dle podobných znaků: anglosaská skupina, reprezentanti: USA, Kanada, VB, Nizozemí, Austrálie a další; kontinentální skupina, reprezentanti: Francie, Itálie, Německo, Norsko, Švédsko, Japonsko a další, je možné dále rozdělit na Německou podskupinu a Francouzskou podskupinu; jihoamerická skupina, reprezentanti Brazílie, Argentina a státy Latinské Ameriky a smíšená skupina, reprezentanti: země bývalého východního bloku (tedy včetně České republiky – poznámka autorky).

Účetní systémy se odlišují především způsobem a mírou regulace, vymezením uživatelů účetních výkazů a strukturou výkazů, vztahem mezi účetnictvím a daněmi a vykazováním daně ze zisku a volbou oceňovacích základů a s tím související mírou zohlednění inflace. [1]. Dle Adámkové (2003) v podstatě existují dvě základní skupiny uživatelů a to investoři (stávající i potenciální) a věřitelé. Struktura účetních výkazů se pak odvíjí dle jejich potřeb: věřitelé vyžadují podrobné informace zejména o zadluženosti podniku a jeho likviditě, investoři pak o rentabilitě podnikové činnosti. Vztah mezi účetnictvím a daněmi patří mezi základní koncepční východiska, která musí regulátor vyřešit. Vytvoření věrného a poctivého obrazu o skutečnostech, které v účetní jednotce nastaly, bude těžko korespondovat s fiskální politikou státu, jejímž hlavním cílem je zabezpečit dostatek finančních zdrojů. Existují tak systémy, kdy se účetnictví vyvíjí nezávisle na daňových požadavcích státu (např. v USA je finanční účetnictví zcela odděleno od zdaňování) a systémy, kdy východiskem pro stanovení daňové povinnosti je účetní výsledek ohospodaření. Systémy v jednotlivých zemích se často liší volbou oceňovacích základů, zejména rozsahem a způsobem uplatňování historické ceny a reálné hodnoty.

V důsledku celkového vývoje světové ekonomiky, předně globalizace kapitálových trhů existuje stále větší potřeba porovnávání účetních dat na mezinárodní úrovni. K naplnění této potřeby vede proces mezinárodní harmonizace účetnictví a výkaznictví. Harmonizace účetnictví a výkaznictví je standardizace účetních metod a principů užívaných v různých zemích na celém světě s cílem dosáhnout porovnatelných výstupů z finančního účetnictví.

Za nejvýznamnější nástroje mezinárodní harmonizace účetnictví jsou považovány:

- 1) Mezinárodní účetní standardy IAS², které byly rozšířeny o Mezinárodní standardy finančního účetnictví IFRS³. Jedná se o ucelený soubor standardů a jejich interpretací označovaný jako IAS/IFRS či, v poslední době stále více, IFRS.

² IAS – *International Accounting Standards*.

- 2) Všeobecně uznávané účetní principy Spojených států amerických US GAAP⁴.
- 3) Směrnice (Direktivy) Evropské unie.

Aktuálně se jeví Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS jako standardy vyhovující potřebě celosvětově platných účetních norem. Všeobecně uznávané účetní principy Spojených států amerických US GAAP jsou nejstaršími a nejpropracovanějšími standardy, avšak jejich většímu rozšíření brání jejich národní charakter. Bilanční direktivy (Směrnice) EU splnily svůj účel, staly se nástrojem harmonizace evropských států. V současné době je jejich vývoj zastaven. Evropská harmonizace se ubírá směrem k aplikaci IFRS (viz kapitola 2.1.2).

³ IFRS – *International Financial Reporting Standards*.

⁴ US GAAP - *United States Generally Accepted Accounting Principals*.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Ke stanovení oblastí vhodných ke zkoumání v rámci disertační práce bylo nutné nastudovat a analyzovat situaci ve světovém účetnictví a finančním výkaznictví (účetním výkaznictví) a situaci v harmonizaci účetního výkaznictví v České republice. Byly stanoveny cíle teoretických východisek práce. Na základě skutečností zjištěných v teoretických východiscích byl stanoven cíl disertační práce (viz kapitola 4.1).

2.1 Cíle teoretických východisek

Teoretická východiska mají vytyčeny dva hlavní paralelní cíle. Prvním cílem je charakterizovat současnou situaci v účetním výkaznictví ve světě, v Evropě a v České republice se zaměřením na malé a střední podniky. Druhým cílem je zpracovat přehled o struktuře a obsahové náplni Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (dále jen IFRS pro SME) obecně a dále se zaměřit na charakteristiku vybraných oblastí s důrazem na rozdílné přístupy v české právní úpravě a v plné verzi IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Podrobněji lze hlavní cíle teoretických východisek rozvést do následujících dílčích cílů:

1. Popsat dosažený stupeň světové a evropské harmonizace účetního výkaznictví.
2. Zachytit právní stav účetního výkaznictví v České republice.
3. Charakterizovat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a zázemí jejich vzniku.
4. Vymezit pojem „malé a střední podniky“.
5. Charakterizovat IFRS pro SME a vysvětlit základní principy a pravidla, kterými se IFRS pro SME řídí.
6. Vybrat problémové oblasti účetního výkaznictví na základě jejich významu pro malé a střední podniky.
7. Analyzovat pojetí vybraných oblastí v IFRS pro SME a porovnat s pojetím v plné verzi IFRS a v české právní úpravě.

2.2 Harmonizace účetnictví

Na základě celosvětového ekonomického vývoje vyvstává stále větší potřeba srovnávání účetních informací o podnicích bez ohledu na jejich geografické umístění. Aby byly informace o hospodaření podniků, o jejich finanční situaci, o výkonnosti a o změnách ve výkonnosti srovnatelné, musí jejich stanovení vycházet ze stejných principů. Proto byl ve dvacátém století (třicátá léta v USA, sedmdesátá léta v Evropě) započat proces harmonizace účetního výkaznictví.

2.2.1 Světová harmonizace

Globalizace kapitálových trhů vyžaduje i celosvětovou harmonizaci účetních systémů. Používání národních účetních systémů k sestavování účetních výkazů činí získávání potřebných informací pro účely srovnávání velmi náročné a nákladné pro investory na kapitálových trzích. V současné době existuje vedle sebe několik systémů účetního výkaznictví uznávaných na světových finančních trzích. Nejvýznamnějšími jsou IAS/IFRS a US GAAP [2].

Proces harmonizace mezinárodního účetnictví se jeví jako složitý dlouhodobý proces, který lze rozdělit do dvou proudů:

- a) Harmonizace v rámci určitého společenství zemí: např. Evropská Unie, Sdružení zemí Jihovýchodní Asie, obchodní partnerství USA, Kanady a Mexika.
- b) Úsilí o celosvětovou harmonizaci účetního výkaznictví. Na tomto poli zaujímají významné místo dva ucelené soubory účetních standardů: Mezinárodní účetní výkaznictví IFRS (*International Financial Reporting Standards*) a americké účetní standardy - US GAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*) [8].

Impulzem pro vznik všeobecně uznávaných účetních principů US GAAP byl dle Hinke (2007) pád americké burzy v roce 1929, neboť za jeden z důvodů tohoto pádu byla označována nízká vypovídající schopnost účetních informací. Z tohoto důvodu rozhodla burzovní instituce (SEC – *Security and Exchange Commission*) o tvorbě účetních zásad, metod a forem sestavování účetních výkazů alespoň pro společnosti kótované na burze.

Tímto úkolem byl pověřen Výbor pro vydávání účetních standardů (FASB – *Financial Accounting Standards Board*).

Jedná se o soukromou samostatnou organizaci složenou ze sedmi členů, z nichž tři zastupují profesi (např. spolupracovníci auditorských společností), dva pocházejí z průmyslového odvětví (např. finanční ředitelé velkých akciových společností), jeden člen je z odborného školství (universitní profesor) a jeden z vlády. Všeobecně uznávané účetní principy Spojených států amerických US GAAP představují ucelený národní systém regulace účetnictví, jehož kvalita je natolik vysoká, že vyhovuje náročným požadavkům světových burz. Mnohé ze zásad přejímá do svého systému i řada dalších zemí světa, mnohé z nich lze nalézt i v IFRS [7].

Svoji významnou roli v oblasti harmonizace účetnictví na celosvětové úrovni od poloviny sedmdesátých let představoval Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC)⁵. IASC byl založen na bázi dobrovolných pracovníků v roce 1973. Zakládajícími členy byly zástupci profesionálních účetních orgánů z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a Spojených států.

Cílem IASC bylo formulovat a publikovat Mezinárodní účetní standardy k využití ve zveřejňovaných účetních závěrkách obchodních společností, propagovat celosvětové přijetí a dodržování IAS a všeobecně usilovat o harmonizaci účetního výkaznictví. Impulzem pro vznik této organizace byl vznik nadnárodních společností a obchodování na světových finančních trzích, což předpokládalo srovnatelnost účetních závěrek na nadnárodní úrovni. V roce 1975 byly zveřejněny první dva Mezinárodní účetní standardy. V roce 2001 navázala na činnost IASC Rada pro mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Board* – IASB), jejímž úkolem bylo vypracovat jednotné vysoce kvalitní, srozumitelné a vymahatelné účetní standardy pro účely globálního použití – *International Accounting Standards* (IAS). Od roku 2003 došlo ke změně názvu standardů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), neboť prioritním cílem standardů nejsou metodické postupy účtování. Hlavní důraz je kladen na interpretaci údajů z účetnictví v podobě účetních výkazů [2].

Pro oblast standardizace účetnictví a finančního výkaznictví vznikla v roce 1982 při Organizaci spojených národů (OSN) v Ženevě mezivládní pracovní skupina expertů – ISAR⁶ [60].

⁵ IASC – International Accounting Standards Committee.

⁶ ISAR – Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting, Mezivládní pracovní skupina odborníků pro mezinárodní účetní standardy a výkaznictví.

Významným mezníkem pro nastartování celosvětové harmonizace účetnictví byl rok 2000. Celosvětová instituce sdružující Komise cenných papírů IOSCO (*International Organisation of Securities Commissions*) potvrdila, že uznává Mezinárodní účetní standardy (IAS) za účetní standardy splňující požadavky světového kapitálového trhu, a že je tudíž doporučuje světovým burzám k akceptování. Do té doby drtivá většina světových burz akceptovala pouze účetní závěrky vypracované dle US GAAP [20].

V roce 2002 byl započat význačný projekt v oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví. Rady odpovědné za IFRS a US GAAP⁷ spolupracují na programu „konvergence“, tedy postupného sblížení obou účetních systémů. Vzájemná spolupráce spočívá v koordinaci programů s cílem odstranit všechny odlišnosti obou systémů a dosáhnout tak porovnatelných informací o finanční pozici a výkonnosti podniku. Běžná praxe kontinuálních aktualizací IFRS a US GAAP je taková, že se přijímají stejná řešení pro oba systémy. Mezi IFRS a US GAAP v současné době neexistují zásadní rozpory, jsou založeny na stejných zásadách a principech. V běhu posledních událostí se sblížení obou systémů jeví víc než možné, je pravděpodobné [38].

V prosinci roku 2008 se v Ženevě uskutečnilo 25. výroční zasedání pracovní skupiny ISAR. Na zasedání vystoupili významní světoví představitelé různých organizací např. generální tajemník UNCTAD⁸, člen představenstva IASB, výkonný ředitel IFAC a zástupci ministerstev Číny, Egypta a Kambodžského království. Bylo konstatováno, že ISAR poskytl za dobu svého působení Organizaci spojených národů jedinečný příspěvek k probíhající celosvětové diskusi o podnikovém účetnictví a výkaznictví. Turbulence, které zasáhly finanční trhy v roce 2008, jsou jasnou známkou propojení finančních systémů po celém světě a silnou připomínkou, že je třeba zajistit transparentní finanční a nefinanční zprávy, které pomohou investorům lépe zhodnotit rizika při rozhodování o investicích. Na výročním zasedání ISAR byla provedena revize postupu světové implementace mezinárodních účetních standardů. Co bylo před třemi desítkami let pouze vidinou, se stalo skutečností. Bylo konstatováno, že v roce 2005 více než 100 zemí⁹ přijalo používání mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) pro přípravu finančních výkazů podniků.

⁷ Rada pro mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Board, IASB*) pro IFRS a Rada pro standardy finančního výkaznictví (*Financial Accounting Standards Board, FASB*) pro US GAAP.

⁸ UNCTAD - United Nations Conference of Trade and Development, Sdružení spojených národů pro obchod a rozvoj.

⁹ Příloha 2 použít IFRS ve světě, mimo Evropskou unii.

Plný přínos této celosvětové působnosti bude realizován pouze tehdy, když bude prováděn po celém světě konzistentním způsobem. Zasedání bylo příležitostí k zamyšlení se nad kritickou rolí, kterou účtování a vykazování hraje pro finanční stabilitu a ekonomický rozvoj členských států Evropské unie [60].

V budoucnosti, s rozvinutím vykazovací platformy na bázi XBRL¹⁰, dojde i k překonání jazykové bariéry, což umožní plnou srovnatelnost všech účetních závěrek podle uživatelem zvolených kritérií. To dále zvýší tlak uživatelů, regulátorů a v konečném důsledku i auditorů na kvalitu a úplnost účetních informací, které o sobě společnosti prezentují [55].

Podporu jednotným účetním standardům s celosvětovou platností vyjádřili koncem září roku 2009 i nejvyšší představitelé zemí G20 na svém summitu v americkém Pittsburgu. Část odborné veřejnosti si to vykládá jako signál, že IFRS budou ve Spojených státech přijaty. Současně ale někteří čelní američtí ekonomičtí představitelé veřejně vyslovili své pochyby, zda přínos jednotných mezinárodních standardů skutečně převáží nad vysokými náklady na přechod na IFRS [32]. Skutečností je, že i v roce 2012 se vedou diskuse o implementaci IFRS v USA. Příkladem může být panelová rozprava na úrovni bývalých prezidentů rady pro vydávání IFRS (IASB), rady pro US GAAP (FASB) a rady pro kanadské účetní standardy (AcSB) uskutečněná v dubnu 2012. Bývalý prezident IASB¹¹ vyjadřuje obavy, že pokud USA nepřistoupí k přijetí IFRS, povede to k roztržičnosti ve světovém výkaznictví, protože je možné, že ani státy s významnými ekonomikami, jako jsou Japonsko, Čína a Indie, IFRS nepřijmou. Kanadský zástupce¹² zhodnotil zavádění IFRS v Kanadě; uvedl některé problémy, s kterými se potýkali, ale konstatoval, že zavádění šlo celkem hladce a že náklady nebyly tak vysoké, jak se očekávalo [59].

V současné době podnik předkládá burze, na níž je kótován, svoji účetní závěrku podle jednoho ze jmenovaných světově uznávaných souborů standardů: IFRS či US GAAP. Světová regulace finančního účetnictví vstoupila do další etapy. Rada IASB vypracovala jediný standard pro malé a střední podniky (IFRS pro SME): *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises (IFRS for SMEs)* [41]. (Viz kap. 2.4).

¹⁰ XBRL je široce přijímaný datový standard, který umožňuje výměnu jednotné finanční informace mezi počítačovými systémy, softwarovými aplikacemi a uživateli. Na celosvětové úrovni jej podporuje většina obchodních organizací, finančních institucí, investorů, regulačních orgánů (například SEC, Eurostat, CEBS) a vlád [50].

¹¹ David Tweedie.

¹² Phaul Cherry.

V červenci 2009 byl standard vydán a je přístupný široké veřejnosti zdarma na webových stránkách organizace v angličtině a v překladech do některých jazyků včetně češtiny. Evropská komise pořádala 8. února 2010 konferenci věnovanou novým trendům v oblasti účetnictví a auditorství. Jednou z částí programu bylo i hodnocení a předávání zkušeností ohledně Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS (*International Financial Reporting Standards*), což je soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Pozornost byla věnována především implementaci IFRS u malých a středních podniků (SME). Dle Luca Hendrickxe z UEAPME - Evropské asociace malých a středních podniků jsou zástupci SME k IFRS spíše skeptičtí. IFRS podle něj odpovídá spíše potřebám velkých podniků, zatímco pro majitele SME, kteří podnik sami řídí, představují další zátěž. Z tohoto důvodu je dle Hendrickxe nutné školit majitele podniků a jejich účetní v oblasti IFRS [32].

Dle Kovanicové (2007) pro malé a střední podniky může být přínos přechodu na IFRS velmi významný, ale nesmí se podcenit, čeho všeho se základní změna ve vykazování týká, zvláště v časových souvislostech a zdrojích. Některé subjekty nastalá situace svádí předpokládat, že přechod na IFRS je jednoduché technické účetní cvičení. V praxi to vyžaduje opatrné řízení transformace vedoucí k vyrovnání se ze změnami v účetnictví a jejich širšími důsledky. Například je nedostačující rozumět, jak zaúčtovat jednotlivé finanční nástroje v IFRS, ale je také potřeba znát, jaké dopady to bude mít na celkový systém. Protože by se úprava účetního systému týkala velkého počtu českých podniků, znamenal by tento krok pro českou účetní veřejnost změnu dosavadního způsobu účetního myšlení. Počet podniků spadajících mezi malé a střední podniky by záležel na konkrétních kvantitativních kritériích pro zařazení. IFRS pro SME by se neřídily tzv. velmi malé (mikro) podniky. Jedná se převážně o podniky, které sestavují výkazy jen pro potřeby vlastníků a daňové účely [7].

2.2.2 Evropská harmonizace

Harmonizace je vnímána jako součást jednotného evropského podnikatelského prostředí s cílem umožnit srovnatelnost podnikatelských subjektů operujících na územích, kde platí jednotné standardy, ulehčit situaci podniků, které expandují své aktivity mimo území svých domovských států a umožnit jednotné pochopení účetní ošetření transakcí a finanční situace podniků [16]. Nástrojem harmonizace účetnictví v zemích Evropské unie jsou Směrnice (Direktivy) EU. Tyto směrnice jsou závazné pro všechny členské státy EU v tom smyslu, že každá země má za povinnost zapracovat direktivy do svého národního zákonodárství.

Jedná se o:

- čtvrtou směrnicí č. 78/660/EEC z 25. července 1978, která je zaměřena na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností,
- sedmou směrnicí č.83/349/EEC z 13. června 1983, která je věnovaná konsolidované účetní závěrce,
- osmou směrnicí č.84/253/EEC z 10. dubna 1984, která upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek [2].

Východiskem pro národní účetnictví podnikatelských subjektů v členských zemích EU je čtvrtá směrnice. Ta zdůrazňuje cíle výkaznictví, určuje používané oceňovací metody, obsahovou náplň a základní strukturu roční účetní závěrky [7]. Jako problematická se jeví možnost volby postupů z více řešení zakotvená ve čtvrté směrnici. Dle Dvořákové (2008) variantní přístupy ve 4. směrnici byly výsledkem kompromisu mezi koncepcemi různých účetních systémů a způsoby regulace účetnictví v jednotlivých členských státech EU. Z více variant řešení mohly vybírat jednotlivé členské státy při zapracování směrnic EU do národních standardů či dokonce, možnost volby je ponechána na úrovni samotných podniků. Tato situace vede k nehomogenním výstupům z účetnictví jednotlivých členských států Evropské Unie. V současné době směrnice dále neupravují a evropská harmonizace se bude ubírat cestou aplikace IFRS schválených pro užití členskými státy EU.

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. harmonizační strategii, která obsahovala zásadní koncepční změnu. Evropská komise dospěla k rozhodnutí, že by nebylo efektivní vytvářet nový samostatný systém standardů, když vhodný soubor národních standardů již byl vytvořen a neustále se zdokonaluje. Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS. Na rozdíl od předchozího záměru harmonizace účetnictví, která používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) pouze umožňovala, tato strategie vyžaduje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS [3].

Významnou událostí týkající se aplikace Mezinárodních účetních standardů v Evropské unii bylo v roce 2002 vydání Nařízení o IAS. Rada EU tímto nařízením stanovuje povinnost společnostem kótovaných na evropských burzách vyhotovovat (nejpozději od počátku roku 2005) své konsolidované účetní závěrky dle IAS. Rada EU dále vyzvala své členské země, aby tyto standardy aplikovaly v co nejširším rozsahu.

K tomu účelu dala Rada EU členským zemím kompetenci rozšířit povinnost aplikovat IAS i na další domácí podniky nebo těmto podnikům aplikaci umožnit. Dále vyzvala členské země, aby řešení uvedená v IAS zabudovávaly (pokud to lze) do svých národních úprav účetnictví [7]. K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IFRS. Základním posláním schvalovacího mechanismu je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU [3]. Nařízení (ES)¹³ č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů stanovilo vytvoření technického výboru pro účetnictví, jehož úkolem je poskytovat Evropské komisi podporu a poradenství při posuzování mezinárodních účetních standardů [34].

V březnu 2001 organizace zastupující zhotovitele, uživatele a účetní profese, které se podílejí na účetním výkaznictví, založili Evropskou poradní skupinu pro účetní výkaznictví (EFRAG)¹⁴. Jejím hlavním úkolem je poskytovat stanoviska, zda jsou mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS) a výklady Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC)¹⁵ v souladu s evropskými právními předpisy, a zejména požadavky nařízení (ES) č. 1606/2002. Pokud jde o jasnost a přehlednost, relevanci, spolehlivost a srovnatelnost, jakož i zásadu pravdivého a věrného obrazu skutečnosti, jak je stanovena ve směrnici 78/660/EHS a směrnici 83/349/EHS. Jelikož EFRAG je soukromý subjekt, bylo důležité vytvořit vhodnou institucionální infrastrukturu, která by zajišťovala, aby její poradenství bylo objektivní a vyvážené. Rozhodnutím z července 2006 Komise zřídila skupinu účetních odborníků, zvanou prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů. Jmenovaná skupina má za úkol radit Evropské komisi v procesu schvalování mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví a výkladů Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví. Posuzuje, zda stanoviska EFRAG ke schválení IFRS a IFRIC jsou vyvážená a objektivní. Evropská komise jmenuje členy skupiny z nezávislých odborníků, jejichž zkušenosti a schopnosti v oblasti účetnictví, zejména v otázkách účetního výkaznictví, jsou na úrovni společenství široce uznávány [42].

Ze zásad schvalovacího mechanismu vyplývá, že pouze ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) a zveřejněny v Úředním věstníku¹⁶ jsou povinné [3].

¹³ ES – Evropské společenství.

¹⁴ EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group.

¹⁵ IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee.

¹⁶ Úřední věstník EU je dostupný z: <<http://eur-lex.europa.eu/JOIndex.do?ihmlang=cs>>.

Pro evropské společnosti, jejichž cenné papíry jsou registrovány u Komise pro cenné papíry v USA a sestavují svoje účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS, platí, že musí přepočítat svoje čistá aktiva a výnosy podle US GAAP. Do budoucna by mělo dojít k odbourání tohoto požadavku [2].

Zásadní postavení v ekonomice EU zauímají malé a střední podniky (*SMEs*), kde představují více než 95% všech podniků [12]. Pro ně byl v roce 2009 vytvořen speciální standard účetního výkaznictví (viz kapitola 2.4).

2.2.3 Harmonizace účetnictví v České republice

V České republice jsou účetními jednotkami osoby jmenované v § 1 odstavce 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Předně se jedná o právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, určené fyzické osoby (např. zapsané v obchodním rejstříku nebo dosáhli obratu v rámci jejich podnikatelské činnosti za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč nebo se rozhodli k vedení účetnictví dobrovolně, atd.) [24]. Účetní jednotky vedou účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu¹⁷. Fyzické osoby, které nedosáhly zákonem stanoveného obratu, vedou daňovou evidenci na bázi peněžních toků, která se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Lze konstatovat, že Českou republiku (dále jen ČR) ovlivňují dva proudy harmonizace účetnictví – světový a evropský. Oba proudy ve své podstatě vycházejí z IFRS. Světový proud harmonizace účetnictví se v České republice týká podniků, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na některé ze světových burz. Jedná-li se o regulované trhy cenných papírů v členských státech EU, včetně pražské burzy, podniky účtují a sestavují individuální účetní závěrky dle IFRS a konsolidované účetní závěrky podniků obchodujících na evropské burze musí být též v souladu s IFRS¹⁸. Tato povinnost je zakotvena v zákoně o účetnictví¹⁹ a zasahuje přibližně stovku podniků v ČR [37].

¹⁷ Podrobněji § 9 zákona č. 563/191 Sb., o účetnictví [24].

¹⁸ § 19 odst. 9 zákona o účetnictví: „Účetní jednotka, která je obchodní společností a která je emitentem cenných papírů na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie“.

§ 23a Zákona o účetnictví: Odst. (1)“Konsolidující účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy“, odst. (2) Konsolidující účetní jednotky neuvedené v odstavci 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít mezinárodní účetní standardy [24].

¹⁹ Dle nařízení (ES) č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002, o používání Mezinárodních účetních standardů.

Regulovaným trhem se v České republice pro účely tohoto zákona rozumí veřejný trh podle zvláštního právního předpisu.“ Toto ustanovení bylo do zákona o účetnictví implementováno na základě pokynu Ministerstva financí ČR, Pokyn č. D – 295²⁰ z prosince roku 2005. Od 1.1.2011 mají možnost účtovat a sestavovat účetní závěrku dle IFRS i dceřiné podniky, jejichž mateřské společnosti sestavují konsolidované účetní závěrky dle IFRS (viz poznámka ¹⁸ pod čarou na straně 21).

Účetní předpisy České republiky odráží i evropský proces sblížení národních zákonných úprav. České účetní standardy vycházejí ze směrnic EU a jsou v souladu s novelizovaným zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcími vyhláškami k zákonu. Pro podnikatelské subjekty platí vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, kterou se provádějí některá ustanovení zákona a účetnictví. Novodobé národní účetní předpisy musely být při svém vzniku ve shodě s aktualizovanými směrnici EU. Cílem aktualizace direktiv byla srovnatelnost účetní závěrky sestavené dle direktiv EU a účetní závěrky vyhotovené dle IFRS. Pokud směrnice určitou dílčí problematiku neřeší, Evropská komise doporučuje (nenařizuje) přijímat řešení shodná s IFRS. Národní úprava českého účetnictví postupně vstřebává prvky obsažené v IFRS a dá se předpokládat, že tento proces bude i nadále pokračovat.

V současné době lze tedy z hlediska sestavování účetní závěrky rozlišit na českém trhu dva druhy podniků: podniky, které účtují a sestavují svoje účetní závěrky dle IFRS a ostatní podniky, které účtují a vykazují dle českých účetních předpisů. Povinně aplikují IFRS účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů zemí EU. Dobrovolně aplikují IFRS české dceřiné podniky, které nemají cenné papíry kótované na evropské burze a jejichž mateřské společnosti mají za povinnost účtovat i sestavovat účetní závěrku dle IFRS. Všechny podniky se sídlem v České republice, tedy i podniky, které vykazují dle IFRS, stanovují základ daně z příjmů na základě českých právních předpisů. Podniky sestavující účetní výkazy dle IFRS musí vést paralelně i evidenci daňově účinných výnosů a uznatelných nákladů dle českého práva. Často tak vedou dvojí účetnictví. V případě, že podnik vykazující dle IAS/IFRS zamýšlí registrovat svoje akcie na americké burze cenných papírů, musí provést tzv. “sesouhlasení zisku a finančních výkazů“ s US GAAP [30].

Další vývoj regulace účetnictví v ČR lze odvozovat z vývoje ve světě a Evropě.

²⁰ Pokyn č. D-295 viz příloha 1, dostupný z: <<http://cds2005.mfcr.cz/zakony/PokynyD2005.html>>.

2.3 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS

Podstatná část Mezinárodních standardů účetního (finančního) výkaznictví (*International Financial Reporting Standards*) IFRS se zabývá problematikou věcně náplně účetních (finančních) výkazů. Na počátku svého vzniku byly jednotlivé standardy označovány jako „Mezinárodní účetní standardy“ - IAS a protože jejich platnost stále trvá, je možné jmenované mezinárodní standardy zkráceně označovat i jako IAS/IFRS. V dalším textu disertační práce bude používána, častěji používaná, zkratka IFRS.

Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB je nezávislý, soukromý subjekt, který vyvíjí a schvaluje Mezinárodními standardy finančního výkaznictví. IASB pracuje jako součást Nadace výboru pro mezinárodních účetní standardy IASCF. IASB byla založena v roce 2001 jako nástupce Výboru pro Mezinárodní účetní standardy IASC. Nadace pro Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (*International Financial Reporting Standards Foundation*) (do března 2010 známá jako Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy, IASCF²¹) je nezávislá nezisková nadace, která vznikla v roce 2000, aby dohlížela na činnost IASB [35]. Výbor pro interpretace mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRIC (původně je odpovědný Radě pro mezinárodní účetní standardy a jeho úkolem je vytvářet interpretace jednotlivých standardů nazývané ve zkratce IFRIC (původně interpretace SIC tvořené IASC předchůdcem IASCF). Cílem IASC a IASB je rozvíjet kvalitní srozumitelné a prosaditelné globální účetní standardy, které umožňují poskytování srovnatelných informací uživatelům provádějícím ekonomická rozhodnutí; dále podporovat užití a precizní aplikaci standardů s přihlédnutím ke zvláštním potřebám malých a středních podniků a rozvíjejícím se ekonomikám; a přispívat ke sbližování s národními účetními standardy. Správa nadace IASCF spočívá na 22 členech rady. Odpovědnost členů rady zahrnuje jmenování členů IASB a přidružených rad a výborů, stejně jako zajištění financování organizace. IASB je odpovědná za schvalování Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (*International Financial Reporting Standards*) (IFRS, včetně interpretací) a souvisejících dokumentů jako jsou rámec pro přípravu a prezentaci účetní závěrky, zveřejňované návrhy a diskusní dokumenty. Před zahájením činnosti IASB byly mezinárodní účetní standardy (IAS) a související interpretace vytvořeny výborem IASC, který existoval od 29. června 1973. Z rozhodnutí IASB, účetní standardy IAS a související interpretace zůstávají v platnosti se stejnou vahou jako IFRS rozvíjené v působnosti IASB, pokud nejsou upraveny nebo zrušeny rozhodnutím IASB [5].

²¹ IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation.

IASB dosahuje primárně svých cílů pomocí rozvoje a publikování IFRS a současně podporou užívání těchto standardů u zveřejňovaných účetních závěrek a ostatního finančního reportování (*reporting*). IFRS uvádějí požadavky na uznání, ocenění, prezentaci a zveřejňování skutečností spojených s transakcemi a dalšími událostmi, které hrají v hlavní roli při sestavování zveřejňovaných účetních závěrek. Mohou také stanovovat požadavky na výkaznictví specifických průmyslových odvětví. IFRS vycházejí z koncepčního rámce, který je nadstavbou jednotlivým standardům. Koncepční rámec uvádí cíl, uživatele a součásti účetní závěrky, definuje základní předpoklady, účetní zásady a prvky (kritéria uznání, vyjádření a výchozí báze ocenění prvků) finančního výkaznictví. Zveřejňovaná účetní závěrka slouží běžným informačním potřebám široké škály uživatelů, například akcionářů, věřitelů, zaměstnanců a veřejnosti obecně. Cílem finančních výkazů je poskytnout informace o finanční situaci, výkonnosti a finančních tocích subjektu, které jsou základem pro ekonomické rozhodování uživatelů. Zveřejňovaná účetní závěrka zahrnuje samostatně zveřejňované účetní výkazy a informace prezentované v rámci dalších veřejných dokumentů, jako je výroční zpráva nebo jiné písemnosti [5].

IFRS mají značné rozšíření po světě. Příloha 2 uvádí příklady zemí, kde jsou IFRS požadovány nebo povoleny. Přehled standardů a interpretací uvádí ve své internetové publikaci „IFRS do kapsy“ společnost Deloitte Česká republika. Obsahuje shrnutí požadavků všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které byly vydány do 31. března 2009, spolu s Úvodem k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví a Koncepčním rámcem pro sestavování a předkládání účetní závěrky. Účelem tohoto přehledu je podat obecné informace a pomoci při obeznámení se s IFRS, nemůže tudíž nahradit prostudování úplného znění jednotlivých standardů či interpretací. Zároveň jsou v publikaci uvedeny některé klíčové rozdíly mezi požadavky jednotlivých standardů IAS/IFRS a požadavky české právní úpravy podle stavu k 1. lednu 2009 [33].

Komora auditorů České republiky zveřejňuje na svých webových stránkách český překlad IFRS ve znění schváleném pro Evropu. Vedle toho poskytuje i informace o standardech vydaných IASB, ale ještě neschválených pro užití členskými státy Evropské unie [49].

Rada pro mezinárodní účetní standardy vydala v březnu 2010 „Zdokonalení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“. Jedná se o sbírku změn sedmi mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)“, úprav v rámci ročního procesu zlepšování IFRS, jehož cílem je učinit nezbytné, nikoli však urgentní změny.

Změny zahrnuté v aktuálním zveřejnění odráží problémy, které byly zahrnuty do návrhu změn IFRS zveřejněného v srpnu 2009. Není-li uvedeno jinak, změny jsou účinné pro účetní období začínající po 1. lednu 2011, dřívější použití je povoleno [44].

Protože v roce 2009 byl vydán samostatný standard pro malé a střední podniky (viz kapitola 2.4), Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS (obsahující jednotlivé standardy IAS a IFRS a interpretace) jsou někdy odznačovány jako „plná verze IFRS“, „plné IFRS“ (užíváno v disertační práci) nebo „velké IFRS“.

2.4 Mezinárodní standard finančního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME)

Plná verze IFRS (viz kapitola 2.3) je rozsáhlým a poměrně složitým souborem pravidel, metod a aplikací, jejíž prostudování a pochopení vyžaduje značné úsilí a současně obsahuje zpracované oblasti, které se většinou netýkají menších podniků. Na počátku jednadvacátého století vyšla Rada pro Mezinárodní účetní standardy IASB vstříc menším podnikům a vypracovala zjednodušený standard, který obsahuje zásadní pravidla oblastí, které se ve vykazování menších podniků vyskytují.

2.4.1 Vznik a charakter standardu IFRS pro SME

Rozhodnutí o vypracování samostatného standardu, který by sloužil pro specifické potřeby menších podniků, předcházela dlouhodobá diskuse a testování použitelnosti principů IFRS pro tyto účely. V roce 2005 byla auditorskou společností Ernst & Young zveřejněna analytická studie o míře rozšíření aplikace IFRS na nekótované společnosti s názvem „Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekótovaných společností v šesti evropských státech“ a to v rámci projektu „Aplikace IAS společnostmi, které nejsou veřejně obchodovatelné“. Jednalo se o analýzu implementace IFRS ve státech Velká Británie, Německo, Francie, Portugalsko, Kypr a Chorvatsko [40].

Mezinárodní standard finančního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) (*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*) je vypracován Radou pro Mezinárodní účetní standardy IASB. Po několikaletém připomínkovém procesu byl vydán dne 9. července 2009 [45].

Jedná se o samostatný standard určený k aplikaci na běžnou účetní závěrku a ostatní finanční výkaznictví subjektů, které jsou v mnoha zemích označovány různými termíny, např. malé a střední podniky, soukromé podniky a podniky bez veřejné odpovědnosti. Standard je na webových stránkách IABS k dispozici kromě angličtiny i v překladech do několika jazyků včetně češtiny²².

Standard IFRS pro SME je nezávislý na plné verzi IFRS, a tudíž neobsahuje žádné odkazy na jiné mezinárodní účetní standardy (s výjimkou týkající se finančních nástrojů). Jedná se tedy o samostatný plnohodnotný rámec, který jím vymezené účetní jednotky mohou používat, ovšem jsou povinny tento standard aplikovat v plném rozsahu (tzn. nelze jej kombinovat s požadavky plné verze IFRS). Jádrem standardu tvoří základní principy plných IFRS. Ty však byly v řadě případů zjednodušeny tak, aby účetní požadavky kladené na malé a střední podniky (SME) nebyly příliš komplikované a aby náklady na zpracování účetní závěrky a vynaložené úsilí nebyly nepřiměřené. Objem účetních požadavků vztahujících se k IFRS pro SME se v porovnání s plnou verzí IFRS snížil o více než 90 %. Ke zjednodušení pravidel došlo především díky následujícím krokům:

- vypuštění témat, která nejsou pro malé a střední podniky obecně relevantní (např. výnos na akcii, mezitímní účely výkaznictví, vykazování dle segmentů),
- zákaz některých alternativních způsobů účtování z důvodu povolení používání zjednodušené metody účtování [58].

Vydání zjednodušeného mezinárodního standardu pro subjekty, které nejsou předmětem veřejného zájmu, bylo netrpělivě očekáváno jak národními orgány vydávajícími účetní předpisy, tak malými a středními podniky, které dosud musely používat plnou verzi IFRS. Nový standard by měl většině z nich snížit náklady na dodržování předpisů a zjednodušit sestavování účetních závěrek. Datum účinnosti tohoto standardu bude určen každou konkrétní zemí, která se rozhodne jej používat [58].

Mezinárodní standard finančního výkaznictví pro malé a střední podniky je ve své stěžejní části vypracován do oddílů 1 až 35. Z nově definovaných termínů, které jsou tučně vyznačeny v jednotlivých oddílech, je na konci standardu vypracován rejstřík pojmů.

²² Standard je k dispozici v následujících jazycích: albánština, arménština, bosenština, čínština, chorvatština, francouzština, hebrejštiny, kazachština, makedonština, mongolština, polština, portugalština, rumunština, ruština, španělština, turečtina; na http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs-and-related-material.aspx#sme_es.

V předmluvě standardu IFRS pro SME je vysvětleno, co jsou Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS (plná verze) a co je jejich hlavním cílem. Dále standard IFRS pro SME uvádí, komu je určen, jak je uspořádán a jak by měl být uveden v praxi.

Standard IFRS pro SME obsahuje i návody k implementaci, derivační tabulku (ukazuje odvození problematiky jednotlivých oddílů od standardů plné verze IFRS); samostatně pak ilustrativní účetní výkazy a přehledy požadavků na zveřejnění [45]. Struktura standardu IFRS pro SME je uvedena v příloze 4.

2.4.2 Působnost standardu IFRS pro SME

Mnohé jurisdikce po celém světě vytvořily své vlastní definice malých a středních podniků (SME) (*SMEs*) pro širokou škálu účelů. Tyto národní nebo regionální definice často zahrnují kvantifikovaná kritéria založená na tržbě, pohledávkách, zaměstnancích a dalších faktorech. Termín SME je často používán bez ohledu na to, zda subjekty účetní závěrku pro externí uživatele zveřejňují či nikoli. Malé a střední podniky většinou sestavují účetní výkazy jen pro použití vlastníků - manažerů nebo pro použití daňového úřadu nebo jiného státního úřadu. Účetní závěrka sestavená pouze za těmito účely není běžně považována za zveřejňovanou účetní závěrku. Daňové zákony jsou specifické pro každou jurisdikci a cíle zveřejňované účetní závěrky se liší od cílů zpráv podávajících informace o zdanitelných ziscích. Tedy účetní výkazy připravené v souladu s IFRS pro SME nebudou pravděpodobně plně vyhovovat všem požadavkům daňových zákonů a regulací jurisdikce. Jurisdikce by mohly být ochotny snížit “dvojitou účetní zátěž“ pro malé a střední podniky strukturováním daňových hlášení tak, aby bylo možné vycházet z výsledku hospodaření stanoveného ve shodě s IFRS pro SME a jinými způsoby [45].

Rozhodnutí o tom, které podniky mají povinnost nebo je jim dovoleno užívat IFRS pro SME, je v kompetenci jednotlivých jurisdikcí. Nicméně, zásadní je, jak jsou definovány malé a střední podniky v IFRS pro SME. IASB může rozhodovat o požadavcích na účetnictví a na zveřejnění informací v subjektech odpovídajících vymezení SME ve standardu. Legislativní a jiné orgány, vykazující podniky a jejich auditoři budou informováni o zamýšleném rozsahu použitelnosti IFRS pro SME [45]. Důvodem současného odmítavého postoje Evropské komise k prosazení bezpodmínečně povinného přijetí IFRS pro SME je argument, že IFRS pro SME je novým subjektem, u kterého chybí zkušenosti s jeho celosvětovou implementací a v některých případech je i rozdílný od plných IFRS [12].

Dle oddílu 1 IFRS pro SME je za malý a střední podnik považován podnik, který nemá veřejnou odpovědnost a zároveň zveřejňuje účetní závěrku pro externí uživatele. Externími uživateli jsou i vlastníci, kteří nejsou zahrnuti do řízení společnosti, stávající a potenciální věřitelé a věřitelské ratingové agentury. Subjekt má veřejnou odpovědnost ve dvou případech. Za prvé, pokud jsou jeho dluhy či majetkové nástroje obchodovány na veřejném trhu nebo je započat proces vydávání finančních nástrojů určených k obchodování na veřejných trzích. Veřejným trhem je domácí nebo cizí burza cenných papírů, eventuálně volný trh zahrnující místní a regionální trhy. Za druhé, subjekt má veřejnou odpovědnost, drží-li jako zmocněnec aktiva široké skupiny jiných subjektů a tato činnost je jeho hlavní podnikatelskou činností. Typickým případem jsou banky, úvěrové společnosti, pojišťovací společnosti, makléři a obchodníci s cennými papíry a smíšené fondy. Za subjekt s veřejnou odpovědností se nepovažuje subjekt, který je sice pověřen držením a řízením finančních zdrojů široké skupiny jiných subjektů, ale toto je pouze doprovodný efekt k jeho hlavní činnosti. Příkladem jsou cestovní a realitní agentury, školy, charitativní organizace a družstevní záložny, kterým svěřili své prostředky klienti, zákazníci nebo členové nezapojení do řízení podniku, a také prodejci (dodavatelé veřejných služeb), kteří přijímají platby v předstihu před dodáním zboží nebo služeb. Dle IFRS pro SME dceřiná společnost, která nemá veřejnou odpovědnost a je součástí konsolidačního celku, který vykazuje v souladu s plnou verzí IFRS, nemá zakázáno řídit se IFRS pro SME [44]. Jestliže jsou výkazy zmíněné společnosti deklarovány jako výkazy sestavené v souladu s IFRS pro SME, musí být v souladu se všemi ustanoveními tohoto standardu. Další vymežující kritéria nejsou ve standardu stanovena [45].

2.4.3 Přejít na IFRS pro SME (první přijetí IFRS pro SME)

Při prvním uplatnění IFRS pro SME musí účetní jednotka postupovat v souladu s ustanoveními oddílu 35, který upravuje přechod malých a středních podniků na IFRS pro SME. To platí pro všechny účetní jednotky poprvé uplatňující IFRS pro SME, přičemž nezávisí na tom, zda přecházejí z národních účetních předpisů nebo z plné verze IFRS. Pokud se účetní jednotka účtující podle IFRS pro SME následně rozhodne přejít naopak na plnou verzi IFRS, bude muset uplatnit IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* [45].

Jednotky, které poprvé přecházejí na IFRS pro SME, musí aplikovat oddíl 35 na svou první účetní závěrku, která je v souladu s tímto Standardem. Účetní jednotka může zveřejnit srovnávací informace za více než jedno srovnávací období.

Datum přechodu účetní jednotky na IFRS pro SME je počátek nejzazšího období, za které účetní jednotka zveřejňuje ve své první účetní závěrce, která je v souladu s tímto standardem, úplné srovnávací informace podle tohoto standardu [51].

Účetní jednotka musí ve svém zahajovacím výkazu o finanční situaci k datu přechodu na IFRS pro SME (tj. k počátku nejzazšího prezentovaného období):

- (a) vykázat všechna aktiva a závazky, jejichž vykázání je požadováno IFRS pro SME,
- (b) nevykazovat aktiva nebo závazky, pokud tento standard nepovoluje jejich vykazování,
- (c) reklasifikovat položky, které vykazovala podle předchozího rámce účetního výkaznictví jako jeden typ aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, ale které jsou podle tohoto standardu různými typy aktiv, závazků nebo složek vlastního kapitálu, a
- (d) aplikovat tento standard při oceňování všech vykazovaných aktiv a závazků [51].

Účetní jednotka vykáže úpravy, které vycházejí z použití účetních pravidel odlišných od pravidel předchozího účetního rámce přímo proti nerozdělenému zisku (nebo pokud je to vhodné, proti jiné položce vlastního kapitálu) k datu přechodu na tento standard [45].

Účetní jednotka může při sestavování své první účetní závěrky využít jednu nebo více z následujících výjimek (jsou uvedeny pouze výjimky z oblastí, kterým je v disertační práci věnována pozornost):

(c) **Reálná hodnota jako domnělá pořizovací cena.** Jednotka přecházející poprvé na tento standard může zvolit, že ocení položku pozemků, budov a zařízení, investic do nemovitostí nebo nehmotných aktiv k datu přechodu na tento standard v její reálné hodnotě a použije tuto reálnou hodnotu jako domnělou pořizovací cenu k tomuto datu.

(d) **Přecenění jako domnělá pořizovací cena.** Jednotka přecházející poprvé na tento standard může zvolit, že použije pro položku pozemků, budov a zařízení, investic do nemovitostí nebo nehmotných aktiv přecenění, které provedla podle předcházejících principů k datu nebo před datem přechodu na tento standard. Tuto částku použije jako domnělou pořizovací cenu k datu přecenění.

(k) **Smlouvy obsahující leasing.** Jednotka přecházející na tento standard poprvé se může rozhodnout, že určí, zda smlouva existující k datu přechodu na *IFRS pro SME* obsahuje leasing až na základě skutečností a okolností, které existovaly k datu přechodu. Nemusí tedy posuzovat skutečnosti a okolnosti, které existovaly k datu vstupu do této smlouvy.

(l) Závazky na vyřazení zahrnuté v pořizovací ceně pozemků, budov a zařízení.

Jednotka přecházející poprvé na tento standard může zvolit, že ocení složku pořizovací ceny - odhad nákladů na demontáž a odstranění položky a uvedení místa, kde je položka umístěna, do původního stavu - položky pozemků, budov a zařízení až k datu přechodu na *IFRS pro SME*. Nemusí ji tedy určovat k datu (datům), kdy tento závazek prvotně vznikl.

Pokud je pro účetní jednotku neproveditelné přepočítat zahajovací výkaz o finanční situaci k datu přechodu na tento standard, provede úpravy, které nebylo možno provést k datu přechodu, v prvním (nejzazším) období, pro které je to proveditelné, a odliší nesrovnatelné údaje prezentované za minulá období [45].

Účetní jednotka zveřejní a vysvětlí, jak přechod z předchozího rámce účetního výkaznictví na tento standard ovlivnil její vykazovanou finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní toky. První účetní závěrka účetní jednotky sestavená podle tohoto standardu musí obsahovat:

- a) popis podstaty každé změny v účetním pravidle,
- b) srovnání vlastního kapitálu účetní jednotky vykázaného podle předchozího rámce účetního výkaznictví s vlastním kapitálem podle tohoto standardu k oběma z následujících okamžiků:
 - i) k datu přechodu na tento standard, a
 - ii) ke konci posledního účetního období prezentovaného v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky podle předchozího rámce účetního výkaznictví, a
- c) porovnání výsledku vykázaného podle předchozího rámce účetního výkaznictví za poslední účetní období v poslední roční účetní závěrce účetní jednotky s výsledkem podle tohoto standardu za stejné období [51].

Pokud účetní jednotka zjistí chyby provedené ve svém předcházejícím rámci účetního výkaznictví, musí odlišit opravu těchto chyb od změn v účetních pravidlech, pokud je to proveditelné. Pokud účetní jednotka nepředložila účetní závěrku za předchozí období, musí tuto skutečnost zveřejnit ve své první účetní závěrce, která již je v souladu s tímto standardem [45].

Jestliže je pro účetní jednotku neproveditelné poskytnout některá zveřejnění požadovaná tímto standardem za jakékoliv období, které předchází období, v němž jednotka sestavuje svou první účetní závěrku podle tohoto standardu, musí být vynechání těchto informací zveřejněno [51].

2.4.4 Předpokládaný další vývoj užití IFRS pro SME

Při vydání standardu IFRS pro SME IASB ohlašovala, že bude provedena důkladná revize zkušeností s aplikací IFRS pro SME poté, co budou zveřejněny účetní závěrky široké škály podniků za dobu dvou let aplikace IFRS pro SME. Předpokládalo se, že výsledkem této revize budou dodatky k IFRS pro SME [44]. Svoje záměry IASB plní.

Společnosti aplikovaly IFRS pro SME v letech 2010 a 2011. Proto první komplexní hodnocení fungování IFRS pro SME v praxi začalo v roce 2012. V červnu 2012 IASB na svých internetových stránkách vyzvala podniky, aby na základě svých zkušeností z aplikace IFRS pro SME podaly návrhy změn ve Standardu. Konečný termín, do kdy mají být tyto komentáře IASB předány, je 30. listopad 2012. Dále má IASB následující plány. V první polovině roku 2013 bude poradní výbor IASB, skupina pro implementaci SMEIG (*SME Implementation Group*), posuzovat změny navrhované z řad podniků a podá návrhy na změny výboru pro mezinárodní standardy IASB. IASB posoudí navrhované změny a vypracuje pracovní návrh změn (*exposure draft*), který bude v druhé polovině roku 2013 zveřejněn k připomínkování. Na konci roku 2013 nebo na počátku roku 2014 by měly být konečné změny zveřejněny. Počítá se s tím, že další revize proběhnou v roce 2015. IASB očekává, že bude existovat perioda přinejmenším jednoho roku mezi tím, kdy budou změny v IFRS pro SME vydány a datem, kdy tyto změny vstoupí v platnost [43].

V materiálu nazvaném v překladu „Aktuálně o IFRS pro SME“ (*Update on the IFRS for SME*) zveřejněném v lednu 2012 IASB konstatuje, že Standard byl přijat nebo bude přijat ve více než 70-ti zemích světa (seznam států viz příloha 3) je přeložen nebo překládán do mnoha jazyků včetně češtiny. Snahou Rady pro mezinárodní účetní standardy je maximálně zjednodušit přístup k informacím o IFRS pro SME. IASB poskytuje zdarma na svých webových stránkách výukový materiál k IFRS pro malé a střední podniky [46]. Jedná se o 30 modulů, které jsou k dispozici ke stažení ve formátu PDF na stránkách IASB²³. Seznam modulů je uveden v příloze 4. Moduly obsahují kromě kompletního textu oddílu i výklad textu, numerické příklady a diskusi nad užitými odhady a úsudky. IASB jde v šíření osvěty o IFRS pro SME ještě dále. V některých zemích (např. Malajsii, Indii, Egyptě, Brazílii, Chile, atd.) poskytuje zdarma vzdělávací semináře. SMEIG zveřejňuje na stránkách IASB odpovědi na otázky týkající se implementace IFRS pro SME [48].

²³ Přístupné na adrese: www.ifrs.org/IFRS-forSME/pages/Training-Modules.aspx [28].

2.4.5 IFRS pro SME a Česká republika

V roce 2005 v rámci „Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekótovaných společností v šesti evropských státech“ zhodnotila auditorská a poradenská společnost Ernst & Young možné předpoklady a úskalí implementace IFRS v nekótovaných společnostech v České republice [40]. V návaznosti na studii provedla průzkum některých aspektů dopadu zavedení IFRS v českých nekótovaných společnostech. To vše v rámci projektu „Aplikace IAS společnostmi, které nejsou veřejně obchodovatelné, Česká republika“ zveřejněného na internetových stránkách Ministerstva financí České republiky. Průzkum byl proveden v šesti českých společnostech (dva velké podniky, čtyři střední a malé). Vzorek není statistickým vzorkem, nelze ho tedy vztahovat na celý soubor českých podniků, i tak však přinesl zajímavé postřehy. Průzkum neprokázal výrazný negativní postoj k IFRS u sledovaných podniků. Pozitivnější přístup byl zejména zřejmý u společností, které jsou součástí nadnárodních skupin, které připravují nebo budou připravovat konsolidované závěrky dle IFRS na skupinové úrovni [39]. Průzkum zároveň však ukázal některá slabá místa, která je nutné ze strany zájemců zvážit a řešit při rozšiřování aplikace IFRS v ČR. Jsou to zejména (vybrané myšlenky):

- a) Návaznost na daňovou legislativu či naopak oddělení daňových pravidel s cílem eliminovat trojí evidenci (IFRS, české účetnictví, české daně). Cílem je eliminovat české účetnictví jako mezistupeň při kalkulaci daňové povinnosti, ať již bude toto řešeno oddělením daňové evidence od účetních pravidel nebo zajištěním návaznosti daňové legislativy na zisk vykazovaný dle IFRS pravidel.
- b) Nutnost důkladného systému profesního vzdělávání pro zhotovitele účetních závěrek dle IFRS. Nutnost vzdělávání současných účetních pracovníků a dokonce i změny ve školském vzdělávacím systému, minimálně od středních škol.
- c) Zjištění souladu informačních systémů s IFRS. Tato oblast je spíše v rukou samotných společností a výrobců informačních systémů, ovšem ze strany příjemců je nutné zvážit podporu takové metodice účetnictví, která může vést k výsledkům srovnatelným s IFRS. Tím je na mysli intenzivní veřejná osvěta v ČR o odlišnosti IFRS od české právní účetní úpravy a to hlavně v rovině koncepční. Je nutné zajistit vhodný systém účetnictví, který bude výkaznictví dle IFRS podporovat. Toto je dlouhodobý proces intenzivní osvěty a budování povědomí o IFRS.
- d) Zajištění vymahatelnosti požadavku aplikace IFRS [39].

Česká republika zastoupená ministerstvem financí (Odbor účetnictví a audit) byla členem expertní komise spolu se zástupci většiny evropských států, která v listopadu 2008 vypracovala závěrečnou zprávu, v níž byly uvedeny postupy a doporučení, kterými by se účetní výkaznictví malých a středních podniků mělo dále řídit [41]. Vypracování samostatného standardu pro malé a střední podniky IFRS pro SME Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB naznačuje, že se vykazování na základě principů a zásad IFRS bude týkat stále většího počtu (a stále menších) podniků. Otázkou zůstává, jak intenzivně se problematika akceptace Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky dotkne i České republiky. Záleží na reakci Evropské Unie. Přijme-li EU mezinárodní standardy pro malé a střední podniky, s největší pravděpodobností uloží členským zemím implementovat vykazování v souladu s IFRS pro SME do svých národních zákonných norem. Evropská unie se aktivně účastnila připomínkového řízení tohoto projektu, dá se tedy naznačený vývoj předpokládat. Zásadní otázkou bude, v jakém rozsahu se případná implementace uskuteční.

Tým účetních odborníků řešil v letech 2009 – 2011 projekt Grantové agentury České republiky²⁴ „Užití IAS/IFRS v malých a středních podnicích a vliv na měření jejich výkonnosti“ [56]. Výstupem z projektu byl mimo jiné článek v odborném periodiku Vysoké školy finanční a správní v Praze Acta VŠFS pod názvem v překladu „Analýza rozdílů při vykazování dle IFRS v SME (malé a střední podniky, poznámka autorky) v České republice a jejich vliv na měření výkonnosti“. Výzkumu se účastnilo 89 podniků, z nichž 83 bylo z ČR, s počtem zaměstnanců pod 250 (ve struktuře výrobní podniky 37%, obchodní společnosti 28% a podniky poskytující služby 35%). Z průzkumu vyplynulo, že stěžejním problémem v aplikaci IFRS do malých a středních podniků je to, že základ daně z příjmů je stanoven na základě výsledku hospodaření sestaveného dle českých právních předpisů. Kdyby byly malé a střední podniky povinny účtovat a vykazovat dle IFRS, znamenalo by to i úpravu právních účetních předpisů, podniky by musely školit své zaměstnance a musely by je učit novým účetním přístupům. Navíc, průzkum přinesl zjištění, že většina zkoumaných podniků, nemá zájem na vykazování „věrných a pravdivých“ informací, ale soustředí se hlavně na to, aby finanční účetnictví poskytlo správné podklady po zjištění základu daně z příjmů. I z dalších šetření autoři průzkumu konstatují, že malé a střední podniky nemají zájem o vykazování dle IFRS. Důležitá část výzkumu v rámci jmenovaného grantu se věnovala změně hodnot ukazatelů finanční analýzy.

²⁴ GACR 402/09/0225.

Bylo prokázáno, že sestavení účetní závěrky dle IFRS změní posouzení finanční stability a finanční výkonnosti jak pozitivně tak negativně oproti sestavení účetní závěrky dle národních pravidel. Autoři dále konstatují, že dopad mezinárodních účetních standardů na české firmy bude stále silnější. Včasné řešení problémů bude nabízet určitou konkurenční výhodu společnostem v budoucnu. Společnosti, které nebudou schopny poskytnout správné a srovnatelné finanční informace na základě IFRS, budou ztrácet důvěru kapitálových a finančních trhů, ale také obchodních partnerů. Naopak, vysoce kvalitní účetní výkaznictví zabezpečí jednodušší přístup k finančním zdrojům na kapitálových trzích a k úvěrům, které malé a střední podniky většinou využívají [53].

Protože by se úprava účetního systému týkala velkého počtu českých podniků, znamenal by tento krok pro českou účetní veřejnost změnu dosavadního způsobu účetního myšlení. Počet podniků patřících mezi malé a střední podniky by závisel na konkrétních kvantitativních kritériích pro zařazení. IFRS pro SME by se neřídily tzv. velmi malé (mikro) podniky. Jedná se převážně o podniky, které sestavují výkazy jen pro potřeby vlastníků a daňové účely [20].

2.5 Pojmy a základní principy IFRS pro SME

Oddíl IFRS pro SME věnovaný základní koncepci a elementárním principům obsahuje samostatný ucelený soubor účetních zásad přizpůsobený malým a středním podnikům, jenž tvoří základ pro sestavení jejich účetní závěrky. Ta má podobnou strukturu jako účetní závěrka sestavená podle plné verze IFRS [58].

2.5.1 Cíl účetních výkazů

Cílem účetních výkazů malého nebo středně velkého podniku je poskytnout informace o *finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích* podniku, které jsou užitečné pro ekonomické rozhodování širokého spektra uživatelů, jenž nejsou v takové pozici, aby vyžadovali informace přizpůsobené jejich konkrétním informačním potřebám [45]. Účetní výkazy také ukazují úroveň řízení podniku a odpovědnost managementu za jemu svěřené zdroje.

2.5.2 Kvalitativní charakteristiky informací v účetních výkazech

Zveřejňované finanční informace pomáhají poskytovatelům kapitálu učinit lepší rozhodnutí, což vede k efektivnějšímu fungování kapitálových trhů a nižším nákladům kapitálu pro ekonomiku jako celek.

Výhodou kvalitních informací je také lepší rozhodování managementu, které je založeno na interních informacích vycházejících z účetního výkaznictví. K tomu, aby byly poskytované informace kvalitní, musí mít určité vlastnosti. Patří mezi ně srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, přednost obsahu před formou, rozvážnost, úplnost, srovnatelnost, včasnost a rovnováha mezi přínosem a nákladem. Informace uvedené v účetních výkazech by měly být prezentovány způsobem, který bude srozumitelný uživatelům, kteří mají přiměřené znalosti o obchodní a hospodářské činnosti, o účetnictví a jsou ochotni ke studiu informací s náležitou péčí. Avšak, požadavek srozumitelnosti neumožňuje vynechat relevantní informace kvůli tomu, že by mohly být pro některé uživatele těžko pochopitelné. Informace je významná, a tudíž relevantní, pokud její vynechání nebo chybné uvedení může ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů prováděná na základě účetních výkazů. Informace je spolehlivá, pokud neobsahuje významné chyby a zkreslení a reprezentuje věrohodně to, co má reprezentovat nebo to, co lze očekávat, že bude reprezentovat. Transakce a jiné události a podmínky by měly být zaúčtovány a předkládány v souladu s jejich podstatou a ne pouze jejich právní formou. Tím se zvýší spolehlivost účetních výkazů. Rozvážnost je zohlednění opatrnosti při provádění úsudků potřebných pro vytvoření odhadů, které je nezbytné učinit vzhledem k existujícím nejistotám. Aktiva a výnosy nesmí být nadhodnoceny; závazky a náklady podhodnoceny. Není však povoleno záměrné zkreslení situace. Aby byly spolehlivé, musí být informace v účetních výkazech kompletní. Opomenutí zveřejnění informace může způsobit, že informace budou nepravdivé nebo zavádějící, nespolehlivé a tudíž nedostatečné z hlediska své relevance. Uživatelé musí být schopni porovnat účetní výkazy podniků v čase s cílem identifikovat trendy v jejich finanční situaci a výkonnosti. Uživatelé musí být také schopni porovnat účetní výkazy různých podniků, aby posoudili jejich relativní finanční situaci, výkonnost a peněžní toky. Zachycení finančních dopadů, transakcí, jiných událostí a podmínek musí být v rámci podniku v čase, a mezi podniky prováděno konzistentním způsobem. Kromě toho musí být uživatelé informováni o účetních postupech používaných při vyhotovení účetních výkazů a o důsledcích případných změn v postupech. Včasnost zahrnuje poskytnutí informace v časovém rámci určeném pro rozhodnutí. Pokud se vyskytne nepřípustné zdržení v reportování informace, může daná informace ztratit svoji relevanci. Management musí vyvážit relativní hodnotu včasného reportování vůči ceně za spolehlivou informaci. Přínosy získané z informací by měly převážet nad náklady na jejich pořízení [45].

2.6 Účetní závěrka dle IFRS pro SME

Účetní závěrka účetní jednotky vykazující podle IFRS pro malé a střední podniky obsahuje:

- výkaz o finanční situaci (*Statement of financial position*),
- buď jeden výkaz úplného výsledku hospodaření, nebo zvlášť výkaz zisku a ztráty a zvlášť výkaz o úplném výsledku hospodaření (*Statement of comprehensive income and Income statement*),
- výkaz o změnách vlastního kapitálu (*Statement of changes in equity*), případně výkaz o výsledku hospodaření a nerozdělených ziscích (*Statement of income and retained earnings*),
- výkaz peněžních toků (*Statement of cash flows*),
- komentář (*Notes*) [45].

Účetní závěrka musí obsahovat rovněž informace za předchozí období, nicméně počáteční výkaz finanční situace, tak jak jej požaduje IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, malé a střední podniky nemusí sestavovat. Ve standardu pro SME jsou uvedeny jednak ilustrativní příklady účetních závěrek a jednak soupis položek, které je nutné vykazovat ve výkazech nebo zveřejňovat v příloze. Tyto praktické pomůcky mají účetním jednotkám pomoci při sestavování účetních závěrek [36].

2.6.1 Výkaz o finanční situaci (Rozvaha)

Finanční situace podniku je vztah mezi aktivy podniku a jeho pasivy respektive závazky a vlastním kapitálem k určitému datu tak, jak je to prezentováno ve výkazu o finanční situaci. IFRS pro SME odrážejí trend poslední doby a nepoužívají termín rozvaha (*balance sheet*). V oblasti mezinárodního výkaznictví se přechází od pojmu rozvaha k pojmu výkaz o finanční situaci. Z obsahové stránky je tento trend pochopitelný. Nový název lépe odpovídá obsahu inkriminovaného výkazu. Otázkou je, zda si tento termín vezmou za svůj i uživatelé účetních výkazů.

Kapitola 4 standardu IFRS pro SME (dále jen Standard) vymezuje základní informace, které má účetní jednotka poskytnout prostřednictvím výkazu o finanční situaci a stanovuje minimální požadavky na zveřejňované informace. Účetní jednotka má ve výkazu uvést:

- a) peníze a peněžní ekvivalenty,
- b) obchodní a jiné pohledávky,
- c) finanční aktiva (se specifikovanou výjimkou),

- d) zásoby,
- e) pozemky, budovy a zařízení,
- f) investice do nemovitostí v reálné hodnotě s dopadem do výsledku hospodaření,
- g) nehmotná aktiva,
- h) biologická aktiva v pořizovací ceně snížená o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty,
- i) biologická aktiva v reálné hodnotě s dopadem do výsledku hospodaření,
- j) investice do přidružených podniků,
- k) investice do společně ovládaných podniků,
- l) obchodní a jiné závazky,
- m) finanční závazky (se specifikovanou výjimkou),
- n) závazky a pohledávky ze splatné daně,
- o) odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky,
- p) rezervy,
- q) nekontrolní podíly, zveřejněné v rámci vlastního kapitálu odděleně od kapitálu připadajícího na vlastníky mateřské společnosti,
- r) vlastní kapitál připadající vlastníkův mateřské společnosti [45].

Nutno podotknout, že účetní jednotka může uvádět podrobnější údaje ve svých výkazech, pokud usoudí, že tento krok povede k vyšší relevanci vykazovaných informací a větší srozumitelnosti výkazů. Rovněž by účetní jednotka měla zvážit, zdali údaje ve výkazu o finanční situaci jsou dostatečné pro zjištění různých stupňů likvidity. Standard vymezuje krátkodobá aktiva s tím, že aktiva a pasiva nevyhovující danému vymezení jsou považována za dlouhodobá.

Předpokládá se, že výkaz o finanční situaci je stručný a vysvětlující informace jsou uvedeny v komentáři k účetním výkazům. Účetní jednotka může pro sestavení použít následující formáty: horizontální²⁵ a vertikální²⁶.

Definice základních prvků výkazu o finanční situaci a jejich kritéria uznání jsou uvedeny v kapitole 2.7.1.

²⁵ Aktiva a pasiva jsou v dvoustranné tabulce vedle sebe (nalevo aktiva, napravo pasiva).

²⁶ Všechny položky výkazu jsou v jednom sloupci.

2.6.2 Výkaz souhrnného výsledku hospodaření a výkaz zisku a ztráty

Pojem úplný výsledek hospodaření (*comprehensive income*) nebo také v překladu komplexní či souhrnný výsledek hospodaření nemá v rámci české účetní právní úpravy naplnění. Jeho stanovení je možné pouze při vykazování dle IFRS. Úplný výsledek hospodaření představuje změnu ve vlastním kapitálu podniku během daného období vyvolanou transakcemi a jinými událostmi jiného než vlastnického původu. Zahrnuje veškeré změny ve vlastním kapitálu během období, vyjma těch, které vyplývají z vkladů vlastníků a z rozdělování majetku vlastníků. Je to běžný hospodářský výsledek plus nerealizované zisky a ztráty, které se do běžného hospodářského výsledku nezahrnují [29].

Comprehensive income je vlastně úplný výsledek hospodaření, který porovnává výnosy (*revenues*), přínosy či zisky (*gains*), náklady (*expenses*) a újmy či ztráty (*losses*)²⁷. Přitom všechny tyto položky nejsou vždy součástí výkazu zisku a ztráty, jak je to zvykem v českém účetnictví. Přínosy (*gains*) a újmy (*losses*) nejsou vázány výhradně na výsledovku. V závislosti na povaze transakce mohou být zaznamenány a vykázány přímo ve vlastním kapitálu, aniž ovlivní výsledovku. Přínosy (resp. újmy) jsou zvýšením (resp. snížením) vlastního kapitálu vyplývajícím z okrajových transakcí podniku, vyjma těch transakcí, které představují výnosy (náklady) a vyjma vkladů vlastníků (rozdělení vlastníků). Přínosy a újmy se vyznačují následujícími charakteristikami:

- jsou výsledkem periferních transakcí a okolností, jež jsou pod podnikovou kontrolou (jež podnik ovládá, řídí),
- mohou být klasifikovány podle původu (podle jejich příčinného zdroje) nebo jako provozní a neprovozní [19].

Je požadováno, aby byly položkově vykázány veškeré výnosy, náklady, přínosy a újmy daného období, bez ohledu na to, zda způsobily změnu vlastního kapitálu prostřednictvím výsledovky či přímo. Toho se dosahuje buď tak, že se k výsledovce připojí přehled o těch přínosech a újmách, které způsobily změny ve vlastním kapitálu přímo (aniž ovlivnily výsledek za účetní období), nebo tak, že se vyhotoví samostatný výkaz o úplném výsledku hospodaření [19].

Standard IFRS pro SME dává účetní jednotce právo volby. Může sestavit buď jediný výkaz souhrnného výsledku hospodaření, nebo výkazy dva, výkaz zisku a ztráty (výsledovku) a výkaz souhrnného výsledku hospodaření.

²⁷ Pojmy vysvětleny v kapitole 2.7.1.

V případě sestavení jediného výkazu jsou veškeré položky ovlivňující výši souhrnného výsledku hospodaření uvedeny pohromadě. V případě dvou oddělených výkazů je možné z výsledovky vyčíst všechny položky ovlivňující výsledek hospodaření a výsledný zisk nebo ztrátu; výkaz souhrnného výsledku hospodaření bude zahrnovat zisk nebo ztrátu (převzato z výsledovky), všechny položky, které ovlivňují souhrnný výsledek hospodaření, ale neovlivňují výsledek hospodaření a celkový komplexní příjem [45].

I v případě členění výkazu zisku a ztráty standard IFRS po SME povoluje dvě možnosti. Provozní náklady lze členit podle druhů (tzv. druhová výsledovka) nebo podle účelu (tzv. účelová výsledovka). V druhové výsledovce jsou náklady seskupovány v závislosti na jejich povaze (např. spotřeba materiálu a energií, odpisy, mzdové náklady, daně a poplatky, atd.). Účelová výsledovka klasifikuje náklady podle jejich funkce jako náklady na prodej, náklady na odbyt a administrativní (správní) náklady [5]. Volba členění nákladů závisí jednak na povaze podniku (na tom, která struktura věrněji zobrazuje prvky jeho výkonnosti), jednak na historických a odvětvových zvyklostech [8].

Podniky vykazující dle plné verze IFRS téměř výhradně sestavují výkaz zisku a ztráty na bázi účelového členění, které je všeobecně považováno za užitečnější pro rozhodování uživatelů i managementu [24]. Jestliže podnik zvolí účelovou strukturu, má povinnost zveřejnit rovněž dodatečné informace o druzích nákladů. Tyto informace jsou potřebné pro předpověď budoucích peněžních toků. Dle Kovanicové (2004) standard²⁸ konstatuje, že při druhové klasifikaci nákladů se v některých právních úpravách zajišťuje věcná shoda mezi provozními výnosy a jim odpovídajícími náklady prostřednictvím úpravy výnosů²⁹. Takové částky dle mezinárodních standardů nepředstavují výnos, neboť nevyhovují jeho definici³⁰ [8].

2.6.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o výsledku hospodaření a kumulovaných ziscích

Ve výkazu o změnách vlastního kapitálu je vykázán zisk nebo ztráta za období, ostatní položky souhrnného výsledku hospodaření, dopady změn pravidel a oprav chyb a také transakce s vlastníky (např. emise akcií). Ostatní položky souhrnného výsledku vznikají při přecenění některých majetkových součástí.

²⁸ IAS 1 – Prezentace účetní závěrky (poznámka autorky).

²⁹ Mezi takové země patří i ČR [8].

³⁰ Definice výnosů viz kapitola 2.7.1.

Standard IFRS pro SME umožňuje, tak jako plné IFRS, sloučení dvou výkazů do jednoho. Je tedy možné místo výkazů „výkaz souhrnného výsledku hospodaření“ a „výkaz o změnách vlastního kapitálu“ sestavit výkaz jeden pod názvem „výkaz výsledku hospodaření a kumulovaných zisků“. Toto zjednodušení je možné pouze v případě, že účetní jednotka nevykazuje tzv. ostatní položky souhrnného výsledku hospodaření. Poté struktura nově vzniklého výkazu bude následující: kumulované zisky (výdělků) na počátku období, přiznané dividendy, důsledky změny účetních pravidel, důsledky oprav chyb a kumulované zisky na konci období.

Kumulované výdělků (*retained earnings*) představují celkovou výši zisků/ztrát, jež podnik dosáhl za celou dobu své existence – ovšem po odečtení té výše zisku, která byla rozdělena mimo podnik (formou přiznaných dividend, podílů na zisku, atd.). Tato složka se obvykle dělí na dvě položky:

- na část, která byla rozdělena do účelových rezervních fondů, tato část se nazývá rozdělené kumulované výdělků (*appropriated retained earnings*),
- na zbývající část, která nebyla uvnitř podniku účelově rozdělena a kterou lze tudíž volně použít, tato část se označuje jako nerozdělené kumulované výdělků (*unappropriated retained earnings*) [19].

2.6.4 Výkaz peněžní toků (Cash flow)

Posláním výkazu peněžních toků je umožnit analýzu vývoje peněžních toků a peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období a odhadnout schopnost podniku v budoucnu generovat peněžní prostředky a jejich ekvivalenty v rovnováze s jejich potřebou [3].

Standard ukládá účetní jednotce sestavit výkaz peněžních toků ve struktuře: peněžní toky z provozní činnosti, peněžní toky z investiční činnosti a peněžní toky z finanční činnosti. Ve standardu jsou uvedeny příklady jednotlivých složek jmenovaných činností. Účetním jednotkám je umožněno sestavit peněžní toky z provozní činnosti buď přímou nebo nepřímou metodou. Údaje pro přímou metodu se zjistí analýzou uskutečněných peněžních toků zaznamenaných v účetnictví. Podstatou nepřímé metody je úprava zisku nebo ztráty o změny stavu zásob, o změny provozních pohledávek a závazků, o důsledky nepeněžních transakcí jako jsou odpisy, rezervy, odložená daň, o vliv položek časového rozlišení, o nerealizované kurzové zisky a ztráty, apod. Zvláštní pozornost je věnována vykazování úroků a dividend.

2.6.5 Komentář k účetním výkazům

Komentář, někdy označovaný termínem příloha, podává doplňující informace k účetním výkazům a slouží tak k jejich lepšímu porozumění. Obsahuje informace, které jsou požadovány ke zveřejnění, ale nejsou obsaženy v některém z výkazů. Podává vysvětlení k výběru použitých účetních pravidel a tato pravidla uvádí. Poskytuje doplňkové informace, které účetní jednotka považuje za relevantní uvést pro pochopení celé účetní závěrky. V komentáři je účetní jednotka povinna zveřejnit informace o úsudcích, které její management uvažoval při výběru účetních pravidel a které mohou významně ovlivnit částky zveřejňované v účetních výkazech.

V komentáři účetní jednotka také zveřejňuje informace o klíčových předpokladech vztahujících se k budoucnosti a o dalších klíčových zdrojích nejistoty v odhadech k rozvahovému dni, u kterých existuje vysoké riziko, že způsobí významné úpravy vykazovaných částek aktiv a závazků. V této souvislosti musí zveřejnit jejich povahu a účetní hodnotu k rozvahovému dni [11].

2.7 Základní prvky účetních výkazů IFRS pro SME

Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky definuje základní prvky účetní závěrky.

2.7.1 Definice základních prvků

Aktivum (*Asset*) je zdroj, určitá forma majetku, u něhož je očekáván budoucí ekonomický přínos pro podnik. Aktivum je výsledkem minulých událostí a je kontrolováno podnikem. Budoucím ekonomickým přínosem aktiva je přímý nebo nepřímý příliv peněz nebo peněžních ekvivalentů do podniku. Tyto peněžní prostředky budou získány užíváním aktiva nebo z jeho vyřazení. Aktiva mají hmotnou nebo nehmotnou povahu. Vlastnické právo není podstatné pro existenci aktiva.

Závazek (dluh) (*Liability*) je současný závazek, povinnost podniku vyplývající z minulých událostí. Při vypořádání závazku v budoucnu se očekává snížení ekonomického prospěchu. Závazek je buď smluvní nebo tzv. mimosmluvní. Smluvní závazek je právně vymahatelný jako důsledek závazného smluvního vztahu nebo zákonného nároku. Mimosmluvní závazek je závazek, který vyplývá ze zavedených obchodních zvyklostí a dobrých partnerských vztahů. Vypořádání závazku probíhá platbou peněz (v hotovosti či z běžného účtu), transferem jiného aktiva, poskytnutím služeb, nahrazení tohoto závazku jiným závazkem nebo převedením závazku do vlastního kapitálu (kapitalizace závazku).

Závazek může být vypořádán jiným způsobem, např. zřeknutím na straně věřitele či odkupem pohledávky specializovanou finanční institucí (forfaiting).

Vlastní kapitál (*Equity*) je zbytkový podíl na aktivech po odečtení všech závazků. Ve výkazu o finanční situaci může být rozdělený do dalších položek. Například u právnických osob může vlastní kapitál zahrnovat základní kapitál jako např. vklady majitelů společností, nerozdělené zisky (*gains*) nebo ztráty (*losses*) přímo vykázané přímo ve vlastním kapitálu.

Výnosy (*income, revenues*) znamenají přírůstek ekonomického prospěchu během vykazovaného období ve formě přílivu nebo zvýšení hodnoty aktiv nebo poklesu pasiv, jehož výsledkem je přírůstek vlastního kapitálu podniku jinak než vklady investorů.

Definice výnosu zahrnuje jak tržbu, tak i zisky - přínosy (*gains*):

- a) Tržba (*revenue*) je výnos, který plyne z běžných podnikatelských aktivit. Tržbou mohou být označovány tržby z prodeje, přijaté úroky, dividendy, poplatky a nájemné.
- b) Zisky (*gains*) jsou ostatní výnosy (přínosy), které nelze zahrnout do předchozích tržeb. Ve výkazu o souhrnném výsledku hospodaření jsou většinou zobrazeny samostatně, protože při ekonomickém rozhodování je užitečné vědět o jejich existenci.

Náklady (*expenses*) znamenají pokles ekonomického prospěchu během sledovaného období ve formě odlivu nebo snížení hodnoty aktiv nebo vzniku závazků, jehož výsledkem je snížení vlastního kapitálu jinak než příděly investorům.

Definice nákladů (*expenses*) zahrnuje jak užší pojetí nákladů (*expenses*), tak i ztráty - újmy (*losses*).

- a) Náklady (*expenses*) vznikají v průběhu běžné podnikatelské činnosti, zahrnují například náklady prodeje, mzdy a odpisy. Většinou se jedná o odtok nebo snížení hodnoty aktiv jako je pokladna, běžný účet, peněžní ekvivalenty, zásoby nebo pozemky, budovy a zařízení.
- b) Ztráty (*losses*) jsou náklady (*újm*y), které nevznikly v souvislosti s běžnými podnikovými aktivitami. Ve výkazu o souhrnném výsledku hospodaření jsou většinou zobrazeny samostatně, protože při ekonomickém rozhodování je užitečné vědět o jejich existenci [45].

2.7.2 Uznání prvků účetních výkazů

Recognition je výraz, který se v mezinárodních standardech vyskytuje velice často. Nejlépe se dá, dle názoru autorky, přeložit jako uznání. Je-li položka účetních výkazů uznána, vstupuje do účetnictví a je odpovídajícím způsobem vykázána. Jeví se jako příhodné, překládat výraz *recognition*, případně sloveso *recognise* vždy v souladu významem sdělované skutečnosti. Je možné se tedy setkat v překladu s výrazy např. položka byla uznána, zachycena v účetnictví, zaúčtována, vykázána, vytvořena (např. rezerva byla vytvořena), atd. Uznání je proces začlenění položky do účetních výkazů.

Někteří autoři používají pro překlad termínu *recognition* výraz rozpoznání, rozpoznat. Dvořáková (2008) uvádí, že rozpoznání je proces vedoucí k vyjádření určité položky v rozvaze nebo ve výsledovce na základě toho, že vyhovuje definici základního prvku účetní závěrky.

Položka musí splňovat definici prvku (aktivum, závazek, výnos, náklad) a zároveň kritéria pro uznání prvku. Kritéria pro uznání prvku:

- a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch poplyne do podniku nebo z podniku, a
- b) položka může být spolehlivě oceněna [45].

Pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu

Odhady stupně nejistoty budoucích toků ekonomických prospěchů vycházejí z podmínek a informací dostupných na konci sledovaného období, kdy jsou sestavovány účetní výkazy. Tyto odhady jsou vytvářeny pro každou významnou položku zvlášť a pro soubor individuálně nevýznamných položek dohromady.

Spolehlivost ocenění

V mnoha případech je cena nebo hodnota položky známa. V ostatních případech musí být odhadnuta. Použití rozumných odhadů je podstatná součást přípravy účetních výkazů, která neovlivní jejich spolehlivost. Položka, která nesplňuje kritéria pro uznání, může být zveřejněna v komentáři nebo ve vysvětlujících dokumentech. Toto je přiměřené, když je poskytnutá informace důležitá pro uživatele účetních výkazů k posouzení finanční situace, výkonnosti a změn ve finanční situaci podniku.

Akruální báze

Podvojně účetnictví je založeno na akruálním principu. Dle této stěžejní účetní zásady se náklady a výnosy účtují do období, s nímž časově a věcně souvisí, bez ohledu na to, zda proběhla platba [15]. Subjekt by měl připravit svou účetní závěrku, vyjma informací o cash-flow, na akruální bázi. Akruální princip může být dodržen pouze při předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky.

2.7.3 Oceňování prvků účetních výkazů

Požadavky na vykazání a oceňování aktiv, závazků, nákladů a výnosů jsou ve Standardu založeny na výchozích zásadách odvozených z Koncepčního rámce a z plných IFRS [51].

2.7.3.1 Oceňovací základny

Oceňování je proces stanovení peněžní částky, kterou podnik ohodnotí svá aktiva, závazky, výnosy a náklady v účetních výkazech. Oceňování zahrnuje určení oceňovací základny. IFRS pro SME specifikuje, jaké oceňovací základny by měl podnik používat pro většinu aktiv, závazků, výnosů a nákladů.

Dle Standardu běžnými oceňovacími základnami jsou historická cena a reálná hodnota:

- a) Pro aktiva, je historická cena (*historical cost*) hodnota peněz nebo peněžních ekvivalentů zaplacených za aktivum nebo tržní hodnota aktiva v době, kdy bylo nabyto. Pro závazky je historickou cenou obdržená protihodnota (peníze nebo peněžní ekvivalenty nebo tržní hodnota nepeněžního aktiva obdrženého výměnou v době vzniku závazku) nebo v některých případech (např. daň z příjmu) hodnotou peněz a peněžních ekvivalentů, které mají být zaplacený, aby vyrovnaly závazek z běžného chodu podnikání. Amortizovaná historická cena je historickou cenou aktiva nebo závazku plus nebo minus část historické ceny předtím uznané jako náklad nebo výnos.
- b) Reálná hodnota (*fair value*) je částka, za kterou by aktivum mohlo být vyměněno nebo závazek uhrazen. Obecně je v IFRS za reálnou hodnou považována částka, za kterou může být aktivum směněno nebo závazek vypořádán mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek [45].

Dle nového standardu *IAS 13 – Oceňování ve fair value* (v reálné hodnotě), přijatého v květnu 2011 a povinně aplikovaného od 1.1.2013, je reálná hodnota definována jako cena, která by mohla být ke dni ocenění obdržena při prodeji aktiva či zaplacená při úhradě závazku při běžné transakci mezi účastníky trhu. Východiskem standardu IAS 13 je zejména zdůraznění, že fair value není cena vycházející ze specifických podmínek účetní jednotky – tedy z ceny, která je dána jejím postavením na trhu či jejími záměry a úvahami - fair value má vždy vycházet z tržních podmínek a cen [4]. Dvořáková (2008) při svých úvahách o stanovení reálné hodnoty u investic do nemovitostí (více o této kategorii v kapitole 2.8.1.1) uvádí, že se nesmí jednat o cenu, která byla dosažena za atypických podmínek nebo ve stavu nátlaku či tísně. Určení fair value nezávislým znalcem je dle standardu žádoucí, ale nikoli povinné. Aktivní trh je definován následujícími atributy: položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé; obvykle je možno kdykoli najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci; informace o cenách jsou veřejně dostupné (například kótovaná cena na burze). Neexistuje-li dostatečně rozvinutý trh, připouští některé standardy explicitně i jiné varianty určení fair value: např. cena poslední transakce nedošlo-li ke změnám, cena obdobného aktiva se zohledněním rozdílů, současná hodnota budoucích peněžních toků [3].

Oddíl 34 standardu IFRS pro SME věnující se vykazování biologických aktiv a zemědělské produkce doporučuje posloupenost zdrojů informací k určení reálné hodnoty aktiv vzešlých ze zemědělské činnosti. Při určování reálné hodnoty vezme účetní jednotka, dle oddílu 34 IFRS pro SME, v úvahu:

- a) Pokud pro biologické aktivum v jeho stávajícím umístění a podmínkách existuje aktivní trh, je vhodnou základnou pro určení reálné hodnoty tohoto aktiva kótovaná cena na tomto trhu. Pokud má účetní jednotka přístup k různým aktivním trhům, použije cenu, která existuje na trhu, který podle očekávání použije.
- b) Pokud neexistuje aktivní trh, použije účetní jednotka pro určení reálné hodnoty jednu nebo více z následujících možností:
 - i) cenu z poslední tržní transakce, za předpokladu, že nedošlo k výrazné změně ekonomických podmínek mezi datem této transakce a koncem účetního období,
 - ii) tržní cenu pro podobná aktiva s úpravou, která odráží rozdíly, a
 - iii) odvětvová měřítká, jako například určení hodnoty sadu pomocí množství sklizených přepravků, košů nebo hektarů a určení hodnoty skotu pomocí ceny kilogramu masa.

- c) V některých případech mohou informační zdroje uvedené v a) nebo b) vést k různým závěrům o reálné hodnotě biologických aktiv nebo zemědělské produkce. Účetní jednotka posoudí důvody těchto rozdílů tak, aby dospěla k nejspolehlivějšímu odhadu reálné hodnoty v rámci relativně malého rozpětí zdůvodnitelných odhadů.
- d) V některých případech může být reálná hodnota odhadnutelná bez neúměrných nákladů a úsilí, i když ceny nebo hodnoty určené trhem pro biologické aktivum v jeho stávajících podmínkách nejsou k dispozici. Účetní jednotka posoudí, zda by ke spolehlivému určení reálné hodnoty nevedla současná hodnota očekávaných čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovaná běžnou tržně určenou úrokovou mírou [51].

2.7.3.1 Oceňování dlouhodobých závazků a pohledávek

Standard IFRS pro SME vyžaduje, aby byl pro všechny základní finanční nástroje použit model amortizované pořizovací ceny (jmenuje výjimky v rámci investic do určitých akcií) neboli metoda zůstatkové hodnoty. Finanční nástroj je smlouva, ze které vzniká finanční aktivum u jedné účetní jednotky a finanční závazek nebo nástroj vlastního kapitálu u jiné účetní jednotky.

Finančním nástrojem jsou například peníze v hotovosti a na bankovním účtu, přijaté a poskytnuté půjčky, obchodní pohledávky a závazky, úvěry od bank, držené dluhové cenné papíry a směnky, investice do nekonvertibilních prioritních akcií a kmenových akcií a prioritních akcií, které nenesou právo odprodeje emitentovi.

Při prvotním vykazování finančního aktiva nebo finančního závazku jej účetní jednotka ocení cenou transakce (včetně transakčních nákladů, s výjimkou prvotního ocenění finančních aktiv a závazků, které jsou oceňovány reálnou hodnotou s dopadem do výsledku).

Výjimkou je situace, kdy by ujednání zakládalo ve svém dopadu transakci, jejímž obsahem je financování. O transakci, jejímž obsahem je financování, se může jednat v souvislosti s prodejem zboží nebo služeb, například pokud je platba odložena na dobu delší, než jsou obvyklé obchodní podmínky, nebo má úrokovou sazbu, která není tržní sazbou. Pokud smlouva zakládá transakci, jejímž obsahem je financování, účetní jednotka ocení finanční aktivum nebo finanční závazek současnou hodnotou budoucích plateb diskontovaných tržní úrokovou mírou pro podobný dluhový nástroj [51].

Zůstatková hodnota finančního aktiva nebo finančního závazku ke každému datu závěrky je netto hodnota z následujících částek:

- a) částka, kterou byly finanční aktivum nebo finanční závazek oceněny při prvotním vykázání,
- b) snižená o splátky jistiny,
- c) zvýšená nebo snižená o kumulativní částku rozpouštěného rozdílu mezi částkou prvotního vykázání a částkou existující k datu splatnosti, vypočteného metodou efektivní úrokové míry,
- d) snižená, v případě finančního aktiva, o srážku (přímo nebo prostřednictvím opravného účtu) v důsledku ztráty ze snížení hodnoty nebo nedobytnosti [51].

Ocenění pohledávek a závazků běžně označované jako **ocenění současnou hodnotou**, které ovšem navazuje na historické ceny (není „aktualizováno“ promítnutím tržních podmínek do ocenění v průběhu existence pohledávky či závazku) a umožňuje časové rozprostření (alokaci) úroků, diskontů či premií (například v souvislosti s dluhovými finančními nástroji) do období, se kterým věcně a časově souvisí, je rovněž (přesněji) označováno jako model zůstatkové ceny či jako metoda amortizované hodnoty [3]. Finanční aktiva a finanční závazky, které nemají stanovenou úrokovou míru a jsou klasifikovány jako krátkodobá aktiva nebo krátkodobé závazky, se prvotně ocení nediskontovanou částkou.

Metoda efektivní úrokové míry

Metoda efektivní úrokové míry je metoda výpočtu zůstatkové ceny finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních aktiv nebo finančních závazků) a přiřazení úrokového výnosu nebo úrokového nákladu do příslušného období [51]. Tato metoda je též známá pod názvem amortizace současné hodnoty (*Present Value Amortization*). Její podstatou je, že se úrok za dané období vypočítá tak, že se stav pohledávky (závazku) na počátku období vynásobí příslušnou úrokovou mírou [52].

Efektivní úroková míra je míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy na účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku po dobu do očekávané splatnosti finančního nástroje, nebo případně po kratší období. Efektivní úroková míra se určí na bázi účetní hodnoty finančního aktiva nebo závazku při prvotním vykázání [51]. Tato metoda se podle IFRS používá všude tam, kde figuruje úrok, který je nutno alokovat do více účetních období (například leasing u nájemce i pronajímatele, cenné papíry držené do splatnosti, splátkové prodeje, apod.) [52].

Podle metody efektivní úrokové míry:

- a) zůstatková hodnota finančního aktiva (závazku) je současnou hodnotou budoucích peněžních příjmů (plateb) diskontovanou efektivní úrokovou mírou, a
- b) úrokové náklady (výnosy) za období se rovnají účetní hodnotě finančního závazku (aktiva) na počátku období násobené efektivní úrokovou mírou pro dané období.

Při výpočtu efektivní úrokové míry účetní jednotka odhadne peněžní toky a zohlední všechny podmínky smlouvy o finančním nástroji (například předčasné splacení, kupní a podobné opce) a úvěrové ztráty, které jsou jí známy a ke kterým již došlo. Nezohlední však možné budoucí úvěrové ztráty, k nimž zatím nedošlo [45].

Při výpočtu efektivní úrokové míry účetní jednotka umožní všechny související výlohy, placené nebo přijaté finanční poplatky (jako například „body“), transakční náklady a jiné prémie nebo diskonty do očekávané splatnosti nástroje, s výjimkou uvedenou dále. Pokud je období, ke kterému se vztahují výlohy, placené nebo přijaté finanční poplatky, transakční náklady, prémie nebo diskonty, kratší, použije účetní jednotka toto kratší období. Jedná se o případ, kdy je proměnná, ke které se výlohy, placené nebo přijaté finanční poplatky, transakční náklady, prémie nebo diskonty vztahují, přeceňována podle tržních sazeb před očekávaným datem splatnosti nástroje. Příslušné umořovací období je v takovém případě období do dalšího data přecenění [51].

U finančních aktiv a finančních závazků s pohyblivou sazbou nahrazují periodické změny odhadů peněžních toků s cílem promítnout změny tržních sazeb efektivní úrokovou mírou. V případě, že jsou finanční aktiva a finanční závazky s pohyblivou sazbou prvotně vykázány v částce jistiny, která bude přijata nebo placena při splatnosti, změna odhadu budoucích úrokových plateb nemá obvykle výrazný dopad na účetní hodnotu aktiva nebo závazku [51].

Je-li zapotřebí určit diskontní sazbou u dlouhodobých pohledávek a závazků, je dle Mládka (2009) nejpřesněji určenou diskontní sazbou úroková sazba, kterou by konkrétní účetní jednotce poskytla banka při dlouhodobé půjčce. V sazbě je zohledněno „ohodnocení“ účetní jednotky z hlediska možných úvěrových rizik. Diskontní sazba by měla v sobě zahrnovat časovou hodnotu peněz, prémii za inflaci a prémii za riziko. Není-li diskontní sazba stanovena na základě potenciální půjčky od banky, může účetní jednotka vycházet například z úrokové sazby u státních dluhopisů a zohlednit riziko nezaplacení [29].

Dvořáková (2011) uvádí vzorce výpočtu budoucí hodnoty, současné hodnoty a úrokové sazby:

Budoucí hodnota x_n po n letech: $x_n = x_0 \times (1 + i)^n$

Současná hodnota x_0 : $x_0 = \frac{x_n}{(1+i)^n}$

Úroková sazba i : $i = \sqrt[n]{\frac{x_n}{x_0}} - 1$

Ve vzorcích figuruje hodnota n , což jsou celé roky.

V situaci, kdy je třeba počítat při stanovení současné hodnoty s měsíci, je zapotřebí upravit jmenovatel daného vzorce na:

$$x_0 = \frac{x_n}{(1+i)^n \times (1+i \times t)} \quad t = \frac{\text{počet dní smluvního vztahu}}{\text{počet dní v roce}}$$

Počet dní v čitateli může být uveden podle stanovených kódů:

- ACT – započítává se skutečný počet dní smluvního vztahu a obvykle se neuvažuje první den,
- 30E – celé měsíce se započítávají bez ohledu na skutečný počet dní jako 30 dnů,
- 30A – liší se od 30E maximálně o jeden den, který je započten pouze v případě, že konec vztahu připadne na 31. den v měsíci a současně závazek ze smluvního vztahu není 30. nebo 31. den v měsíci.

Délka roku je ve jmenovateli uvedena:

- rok jako 365 dnů (resp. 366 v přestupném roce),
- rok jako 360 dnů.

Kombinací uvedených možností jsou různé standardy pro stanovení doby splatnosti.

V praxi nejužívanější kombinace jsou:

- standard ACT/365 (anglická metoda) je založen na skutečném počtu dnů úrokového období (čítatel) a délce roku 365 (resp. 366) dnů,
- standard ACT/360 (francouzská či mezinárodní dohoda) je založen opět na skutečném počtu dní v čitateli zlomku, ale délka roku (ve jmenovateli) se započítává jako 360 dnů,
- standard 30E/360 (německá či obchodní metoda) je založena na kombinaci započítávání celých měsíců jako 30 dní (v čitateli) a délky roku (ve jmenovateli) jako 360 dnů [14].

V případě, že účetní jednotka reviduje své odhady plateb nebo příjmů, upraví účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních nástrojů) tak, aby odrážela aktuální a revidovaný odhad peněžních toků. Účetní jednotka přepočte účetní hodnotu tak, že vypočte současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků pomocí původní efektivní úrokové míry finančního nástroje. Účetní jednotka vykáže tuto úpravu ve výsledku jako výnos nebo náklad k datu revize [51].

2.8 Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

Majetek hmotné povahy, který účetní jednotka užívá déle než jeden rok, je ve finančním účetnictví zpravidla vykazován v dlouhodobém hmotném majetku. Některé národní úpravy účetnictví dávají účetním jednotkám možnost volby výše finančního ocenění, od kterého bude hmotný majetek zařazen do dlouhodobého.

2.8.1 Dlouhodobý majetek dle IFRS pro SME

V IFRS o stanovování výše ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku není zmínka. Standard IFRS pro SME rozlišuje dvě základní kategorie dlouhodobého hmotného majetku. Jsou jimi „investice do nemovitostí“ a „budovy, pozemky a zařízení“.

2.8.1.1 Investice do nemovitostí

Standard v oddílu 16 definuje investici do nemovitostí (*Investment Property*) jako majetek (pozemky nebo budovy, nebo části budov, nebo obojí) držný vlastníkem nebo nájemcem předmětu finančního leasingu³¹ za účelem obdržení nájemného nebo pro kapitálové zhodnocení, nebo obojí. Investicí do nemovitostí bude také majetek pronajímaný formou operativního leasingu. Omezující podmínku pro zařazení majetku do této kategorie je požadavek na bezproblémové stanovení jeho reálné hodnoty, tedy stanovení reálné hodnoty bez nepřiměřených nákladů a úsilí [19].

Příklady investic do nemovitostí dle Nerudové (2009):

- pozemky držené za účelem kapitálového zhodnocení,
- pozemek držný k neurčitému účelu v budoucnu,
- budova vlastněná účetní jednotkou a pronajímaná na základě operativního leasingu,
- neobsazená budova držaná za účelem pronájmu.

³¹ Dle IFRS eviduje majetek ve své rozvaze nájemce předmětu finančního leasingu.

Prvotní ocenění

Účetní jednotka ocení investici do nemovitostí při prvotním vstupu do účetnictví jeho pořizovací cenou. Pořizovací cena u nakoupeného majetku zahrnuje cenu pořízení a všechny přímo přiřaditelné výdaje s pořízením spojené, jako jsou poplatky právníkům a zprostředkovatelům, daně z převodu nemovitostí a ostatní náklady. V případě, že se jedná o odloženou platbu, pořizovací cena bude vyčíslena v diskontované hodnotě budoucích plateb [45]. Rozdíl mezi budoucí platbou a současnou hodnotou je vykázán jako úrokový náklad. V případě, že je nemovitost pořízena vlastní činností (ve vlastní režii), je investice oceněna na úrovni vlastních nákladů k datu, ke kterému byla investice dokončena. Do okamžiku dokončení se řídí účetní jednotka oddílem IFRS pro SME věnovaným pozemkům, budovám a zařízením. V okamžiku dokončení se stává investicí do nemovitostí a používá se dále část věnovaná investicím do nemovitostí [11]. Počáteční ocenění investice do nemovitostí pořízené na základě leasingu vychází z části IFRS pro SME – leasingy, tzn., že aktivum se vykáže v částce nižší z reálné hodnoty nemovitosti a současné hodnoty minimálních leasingových plateb a stejná částka je vykázána jako závazek [11].

Následné ocenění

Ke každému rozvahovému dni ocení účetní jednotka investici do nemovitostí reálnou hodnotou. Dle Mládka [29] existují tři úrovně stanovení reálné hodnoty: 1. úroveň, tržní cena na aktivním trhu pro finanční, průmyslovou a zemědělskou komoditu, 2. úroveň, tržní cena na trhu, který není pro podobný majetek aktivní a 3. úroveň, ocenění založené na nepozorovatelných vstupech. Třetí úroveň se myslí současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků. K alternativnímu stanovení reálné hodnoty na úrovni 2. a 3. účetní jednotka přistoupí v případě, kdy není možné zvolit 1. úroveň, tedy pokud neexistuje aktivní trh s daným majetkem. Při stanovení reálné hodnoty na úrovni 2. a 3. musí být zjištěné ceny upraveny o odlišnosti dotčených předmětů ocenění a musí být zohledněny změny ekonomických podmínek, ke kterým mohlo případně dojít.

Účetní jednotka má určit reálnou hodnotu majetku bez nadbytečného úsilí a vynaložení neúměrných nákladů. Usoudí-li účetní jednotka, že tomu tak není (tedy náklady a úsilí by byly vysoké), bude majetek zařazen jako vlastníkem užívaná nemovitost, tedy vykazován v kategorii pozemky, budovy a zařízení.

Investice do nemovitostí jsou tedy prvotně zachyceny v pořizovací ceně a následně jsou evidovány v reálné hodnotě a neodepisují se. Změny v reálné hodnotě jsou vykazovány výsledkově, tedy jsou účtovány jako výnos nebo náklad v období, ve kterém vznikly.

Vyřazení

Investice do nemovitosti se odúčtuje z rozvahy v okamžiku, kdy je vyřazena z používání a nepřináší žádné ekonomické užitky. Zisk nebo ztráta z vyřazení dané položky je vykázána ve výsledovce v období, kdy k vyřazení došlo [31]. Nutno podotknout, že je vykázán čistý efekt z vyřazení aktiva, tedy výnosy – náklady. Jedná se o *gain* (přínos, zisk) nebo *loss* (újmu, ztrátu).

2.8.1.2 Pozemky, budovy a zařízení

Do kategorie pozemky, budovy a zařízení patří, dle oddílu 17 IFRS pro SME, hmotný majetek, který má účetní jednotka v držení za účelem výroby výrobků, prodeje zboží, poskytnutí služeb nebo slouží k administrativním účelům, případně je pronajímán. Předpokládaná doba použití v podniku je více než jedno období. Není stanovena žádná hranice výše ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku. Majetek, který je pronajímán a není evidován ve své reálné hodnotě, bude vykazován v rámci této kategorie. Do jmenované kategorie dle Standardu nepatří biologická aktiva spojená se zemědělskou činností, práva k nerostům a zásoby nerostů jako jsou nafta, zemní plyn a další neobnovitelné zdroje.

Prvotní ocenění

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou, ve které jsou zahrnuty vedlejší náklady spojené s pořízením tohoto aktiva.

Pořizovací cena pozemků, budov a zařízení zahrnuje:

- a) cenu pořízení včetně importních cel a daní bez nároku na odpočet, po odečtení obchodních a množstevních slev,
- b) jakékoli přímé náklady na umístění, zařazení a vytvoření podmínek nutných k užívání daného aktiva společností,
- c) počáteční odhad nákladů na rozebrání a vyřazení aktiva a uvedení místa provozu do původního stavu – závazku, který společnosti přísluší v době pořízení aktiva, nebo který vznikne v důsledku používání aktiva k jiným účelům než k výrobě zásob [22].

Od roku 2009 do pořizovací ceny dlouhodobého majetku vstupují povinně i úroky z úvěru přijatého na pořízení způsobilého aktiva. Dle Šrámkové (2009) způsobilé aktivum je aktivum, které potřebuje značné časové období, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo prodej. Příkladem způsobilého aktiva může být budova stavěná po dobu více měsíců [16].

V souvislosti s pořizováním aktiva rovněž mohou vznikat příjmy při využívání aktiva, které není dosud evidováno jako aktivum podle IFRS pro SME. Jedná se například o situace, kdy účetní jednotka používá staveniště do doby, než zahájí využívání stavby, jako parkoviště. Výnosy a související náklady jsou vykazovány jako výnosy a náklady období, protože nejsou spojeny s přemístěním položky na místo určení nebo s uvedením položky do provozuschopného stavu. V situacích, kdy je položka pozemků, budov a zařízení pořízena směnou za nepeněžní aktivum nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv, se pořizovací náklady takové položky pozemků, budov a zařízení oceňují reálnou hodnotou s výjimkou, kdy:

- směna postrádá komerční charakter,
- reálnou hodnotu získaného nebo postoupeného aktiva nelze spolehlivě určit.

V takových případech je pořízené aktivum oceněno účetní hodnotou postoupeného aktiva [11].

Následné ocenění

V průběhu životnosti, je majetek zařazený v kategorii pozemky, budovy a zařízení vykazován v pořizovací ceně snížené o hodnotu kumulovaných odpisů (oprávek) a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty³².

V peněžích vyjádřené opotřebení dlouhodobého (hmotného a nehmotného) majetku snižuje ocenění tohoto majetku a zároveň vstupuje do nákladů účetního období ve formě odpisů. Roční odpis je peněžním vyjádřením částky, o níž se určitý majetek v účetním období opotřeboval. Prostřednictvím účetních odpisů se systematicky rozkládají výdaje – původně vynaložené na pořízení majetku – do řady účetních období [7]. Dle IFRS mají účetní odpisy zobrazovat spotřebu ekonomických užitků. V případě, že účetní jednotka posuzuje vynaložení nákladů z hlediska jejich funkce (účelové členění výsledovky), vstupují odpisy do hodnoty patřičné položky zásob a do nákladů se dostanou až při užití dané zásoby. Standard ukládá, aby byl majetek odpisován na základě odhadu jeho životnosti.

³² Problematika snížení hodnoty majetku je uvedena v samostatné kapitole 3.10.

Jsou-li tedy součástí majetku části, které mají výrazně odlišnou dobu životnosti, měly by být tyto části odpisovány odděleně (komponentní způsob odpisování). V důsledku odpisování po komponentách, jsou významné náhradní díly součástí dlouhodobého hmotného majetku. Standard věnuje vysvětlení komponentního přístupu k odpisovanému majetku poměrně velký prostor.

Hodnota celkové odpisované částky každého majetku, nebo jeho části, má být stanovena s ohledem na tzv. zbytkovou hodnotu. Podle Epsteina (2009) je zbytková hodnota odhadnutá částka, kterou účetní jednotka obdrží z vyřazení aktiva na konci životnosti aktiva, očištěná od odhadované náklady na vyřazení.

Výpočet výše účetních odpisů může být založen na různých přístupech, jež lze shrnout do těchto základních metod:

- Metody vycházející z doby použitelnosti majetku (odpisy časové). Doba, kterou je třeba odhadnout, závisí na technických parametrech, ale i na finanční politice podniku, tj. za jak dlouho podnik chce či může nahradit dané aktivum novým. Pořizovací cena aktiva představuje odpisovou základnu, z níž se odpis provádí. Tyto metody se dále člení na:
 - lineární, rovnoměrné (každý rok se do nákladů zahrne stejná výše odpisů),
 - zrychlené, které umožňují odepsat majetek rychleji než lineární odpisy. Při grafickém zobrazení ročních odpisů jejich křivka klesá, proto se tyto metody označují též jako degresivní.
- Metody založené na výkonu: odpisy se odvozují z kalkulovaného množství jednotek, které podnik (podle předpokladu) získá prostřednictvím daného aktiva; odhaduje se množství výkonů, které lze při užívání odpisovaného majetku vyrobit či provést). Takové odpisy se nazývají výkonové [7].

Epstein (2009) charakterizuje jednotlivé metody účetních odpisů následovně:

Lineární odpisy – Do odpisů vstupuje stejná částka každý rok užití aktiva.

Periodicky se opakující částka se vypočte:

$$\frac{\text{Vynaložená částka (pořizovací cena) – zbytková hodnota}}{\text{Odhadovaná doba životnosti}}$$

Zrychlené odpisy – Odpisovaná částka je vyšší na počátku životnosti aktiva a nižší v dalších letech. Metoda jmenovaná v IFRS pro SME je metoda zmenšujícího se základu. Podrobněji standard IFRS pro SME tuto metodu nerozebírá. Charakteristiku zmíněné metody je možné čerpat z výkladu IFRS plné verze IFRS.

Metodou zmenšujícího se základu je metoda DDB (*Double Declining Balance Method*), kdy se odpis vypočte jako násobek konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny (klesající proměnná). Pro stanovení konstantního procenta je doporučen násobek lineárního procenta. Při dvojnásobku lineárního procenta se odpis a lineární sazba se vypočtou:

$$\text{Odpis} = 2 \times \text{lineární sazba} \times \text{zůstatková cena}$$

$$\text{Lineární sazba} = \frac{1}{\text{Odhadovaná doba životnosti}} \quad [28]$$

Výkonové odpisy – Výpočet odpisu je založen na množství vyprodukovaných jednotek za rok. Odpis a odpisová sazba se vypočtou:

$$\text{Odpis} = \text{Odpisová sazba} \times \text{Počet vyprodukovaných jednotek za období}$$

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{\text{Vynaložená částka bez zbytkové hodnoty}}{\text{Odhadovaný počet jednotek vyprodukovaných aktivem za jeho dobu životnosti}} \quad [5]$$

Pokud mají významné komponenty pozemků, budov a zařízení výrazně odlišný vzorec spotřeby ekonomických užitků, přiřadí účetní jednotka pořizovací cenu aktiva k jeho hlavním komponentám a odpisuje každou takovou komponentu samostatně po dobu její životnosti. Ostatní aktiva se odpisují po dobu jejich životnosti jako jeden celek. Částka odpisů musí být v každém období vykázána ve výsledku. Výjimkou je situace, kdy jiný oddíl tohoto standardu vyžaduje její zahrnutí do účetní hodnoty jiného aktiva. Například odpisy výrobních budov a zařízení se zahrnou do pořizovacích cen zásob (viz Oddíl 13 *Zásoby*) [45].

Ke každému rozvahovému dni mají být prozkoumána odhadovaná doba životnosti aktiva a odhadovaná zbytková hodnota.

Usoudí-li účetní jednotka, že nově odhadovaná doba životnosti se změnila nebo hodnota zbytkové hodnoty je jiná, musí o případný rozdíl údaje upravit. Je možné, že se změnily podmínky natolik, že bude potřeba změnit metody odpisování.

Dále Standard ukládá striktně v účetnictví oddělit hodnotu budovy od hodnoty pozemku. Budova se vždy odpisuje, protože má určitou dobu životnosti. Pozemky se v zásadě neodpisují (výjimkou jsou např. lomy a místa používaná za účelem skládky). Běžné opravy dlouhodobého hmotného majetku vstupují do nákladů účetního období, s kterým časově a věcně souvisí, avšak generální opravy majetku navyšují jeho hodnotu.

K rozvahovému dni má účetní jednotka posoudit, zdali nedošlo ke snížení hodnoty majetku. V případě, že na základě vnějších nebo vnitřních vlivů ke snížení majetku došlo, vykáže účetní jednotka ztrátu ze snížení hodnoty (více viz kapitola 2.10).

Vyřazení

Položky pozemků, budov a zařízení mají být vyřazeny v okamžiku prodeje nebo pokud se neočekávají žádné další ekonomické užitky plynoucí z daného aktiva. Zisk nebo ztráta z vyřazení je dán rozdílem výtěžku z vyřazení (prodejní ceny) a účetní hodnoty aktiva. Výsledek je vykázán jako výnos nebo náklad (*gain* nebo *loss*, poznámka autora). Tento typ výnosu se nevykazuje na řádku tržeb [31].

2.8.1.3 Užití majetku k různým účelům

Standard upravuje i možnost, že část nemovitosti je využívána vlastníkem a část je držena za účelem pronájmu nebo kapitálového zhodnocení. Pokud mohou být části samostatně prodány nebo pronajaty v rámci finančního leasingu odděleně, účetní jednotka vykazuje tyto části odděleně [3]. Část nemovitosti, která je užívaná vlastníkem, bude vykázána jako součást položky pozemky, budovy a zařízení, tedy v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Část nemovitosti pronajatá nebo určená ke kapitálovému zhodnocení bude představovat investici do nemovitosti vykázanou v reálné hodnotě. Loja (2007) uvádí, že pokud nelze jednotlivé části samostatně prodat, potom se celá nemovitost vykáže buď jako investice do nemovitosti nebo vlastníkem užívaná nemovitost. Jako investici do nemovitosti lze nemovitost vykázat pouze tehdy, jestliže je část používaná vlastníkem nevýznamná z hlediska celé nemovitosti. Pokud je nemovitost ve výstavbě, bude zařazena do položky pozemky, budovy a zařízení i v případě, že je stavěna za účelem dalšího pronájmu nebo zhodnocení.

2.8.2 Porovnání DHM dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví ve své plné verzi dávají účetní jednotce na výběr ze dvou modelů ocenění majetku k rozvahovému dni. Jedná se o tzv. model pořizovací (historické) ceny a tzv. model přecenění. Tato možnost volby platí jak pro investice do nemovitostí, které se řídí stejnojmenným standardem IAS 40, tak pro majetek v užití účetní jednotky, které spadají pod standard IAS 16 –pozemky, budovy a zařízení. Model pořizovací ceny (tzv. základní řešení) znamená vykázání majetku v pořizovací ceně snížené o oprávky a případné ztráty ze snížení hodnoty (tedy na stejném principu jako jsou vykázány pozemky, budovy a zařízení dle IFRS pro SME). Jestliže zvolí účetní jednotka model přecenění (tzv. alternativní řešení), vykáže majetek k rozvahovému dni v jeho reálné hodnotě. Jedná-li se o investici do nemovitosti, je efekt z přecenění zachycen ve výsledovce (stejně jako u IFRS pro SME). V případě, že účetní jednotka zvolí u investice model pořizovací ceny, musí reálnou hodnotu majetku zveřejnit v komentáři. Vacková (2009) uvádí, že pokud je majetek dle alternativního řešení přeceněn na reálnou hodnotu, řeší IAS 16 dopady rozdílů plynoucích z přecenění přímo do rozvahy.

Pokud je majetek přeceněn směrem nahoru, vykáže se rozdíl ve vlastním kapitálu.

Jestliže je majetek v jednom účetním období přeceněn směrem nahoru a v dalším účetním období směrem dolů, sníží se v dalším účetním období nejprve přírůstek z přecenění ve vlastním kapitálu a následně po jeho vyčerpání se účtuje do nákladů. Pokud je majetek nejdříve přeceněn směrem dolů, účtuje se rozdíl přímo do nákladů a pokud by byl majetek následně přeceněn směrem nahoru, částka, která byla dříve zaúčtována do nákladů, se zaúčtuje jako výnos a zbytek do vlastního kapitálu jako přírůstek z přecenění.

Dalším rozdílem v oblasti přecenění u dvou jmenovaných kategorií majetku je frekvence požadovaného přecenění. Zatímco u investic do nemovitostí je stanovení reálné hodnoty a případné přecenění požadováno každoročně, u pozemků, budov a zařízení se přeceňuje obvykle v periodě tří až pěti let.

V oblasti hmotného majetku vymezuje plná verze IFRS majetek, který má být do jednoho roku prodán. Aby bylo s majetkem účetně nakládáno jako s majetkem určeným k brzkému prodeji, musí být splněny podmínky zakotvené ve standardu IFRS 5³³, který se dané problematice věnuje.

³³ IFRS 5 – Aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti.

Na takto zařazený majetek se vztahují pevně stanovená pravidla oceňování k rozvahovému dni a důležité je upozornit na to, že majetek určený k prodeji je vykazován v krátkodobém majetku. Standard IFRS pro SME se problematikou dlouhodobého majetku určeného k prodeji nezabývá.

2.8.3 Porovnání DHM dle IFRS pro SME s českou právní úpravou

České účetní standardy, konkrétně standard č.13 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jmenují položky dlouhodobého hmotného majetku. Jedná se o: pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věc, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, jiný dlouhodobý hmotný majetek, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek, oceňovací rozdíl k nabytému majetku [23]. Obsahové vymezení jednotlivých položek dlouhodobého hmotného majetku (dále jen DHM) je uvedeno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., určené podnikatelům, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví [27]. Účetní jednotka stanoví vyšší ocenění, od které bude majetek zařazen do majetku dlouhodobého. Česká právní úprava nerozlišuje majetek podle účelu použití, tedy nemá obsahovou náplň pro investice do nemovitostí.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se v souladu se zákonem č. 563/1992 Sb. o účetnictví §25 oceňuje:

- a) pořizovací cenou, s výjimkou hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností,
- b) vlastními náklady majetek vytvořený vlastní činností a
- c) reprodukční pořizovací cenou, v případech bezúplatného nabytí, anebo v případech, kdy vlastní náklady a jejich vytvoření nelze zjistit. Vklad dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku do obchodní společnosti se rovněž ocení reprodukční pořizovací cenou, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo na základě zakladatelské listiny jinak [17].

Významnou odlišností od IFRS je, že česká právní úprava nepovoluje dlouhodobý hmotný majetek přecenit, tedy k rozvahovému dni navýšit jeho hodnotu nad účetní cenu (pořizovací cena – oprávky a opravné položky³⁴).

³⁴ Oprávky vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku, opravné položky dočasné snížení hodnoty.

Většina položek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku má být odpisována systematicky do nákladů podle předpokládaného užití k docílení věrného a poctivého obrazu skutečnosti.

Do roku 2009 byla zbytková hodnota aktiva při stanovení částky k odpisování užívána v České republice pouze u zvířat dlouhodobého majetku. Vyhláška č. 469/2008 Sb., která je novelou vyhlášky 500/2002 Sb. stanovuje, že u odpisovaného majetku mohou účetní jednotky stanovit zbytkovou hodnotu, a to při aktualizaci odpisového plánu již v účetním období započatém 1. ledna 2009 a později. Dále novela přináší nově možnost odpisovat majetek metodou komponentního odpisování majetku. Touto metodou lze odpisovat stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a jejich soubory. Část majetku nebo souboru majetku, jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti celého majetku nebo souboru a výše ocenění je významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru, lze odpisovat samostatně jako komponentu. Při výměně komponenty se ocenění majetku snižuje o ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje o ocenění nové komponenty včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu, a o náklady související s výměnou. Komponentní metodu odpisování upravuje § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. a může být použita poprvé až v účetním období započatém 1. ledna 2010 a později.

Při přechodu na komponentní odpisování u majetku, který byl již uveden do užívání, je potřeba rozdělit na komponenty celkové ocenění majetku a celkovou výši opravek a odpisování komponent započít od zůstatkové ceny [24]. Účetní metoda komponentního odpisování není pro účely stanovení základu daně z příjmů, tedy zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, akceptována [25]. Poplatník daně z příjmů je tak povinen, při případné aplikaci této metody, upravit výsledek hospodaření o veškeré vlivy účetní metody komponentního odpisování [13]. Obdobně zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů neakceptuje komponentní odpisování [26]. Zákon o rezervách tedy poplatníkům, kteří hmotný majetek odpisují účetně metodou komponentního odpisování, tak i nadále umožňuje vytvářet daňově účinnou rezervu na opravy tohoto majetku, byť tato oprava spočívá ve výměně komponenty. Vzhledem ke skutečnosti, že o tvorbě této rezervy však z důvodu účetního pojetí nemůže být účtováno, je nezbytným předpokladem pro daňově relevantní tvorbu její zahrnutí do poplatníkem vedené evidence rezerv [13].

2.9 Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

Účetní jednotky často vynakládají zdroje nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízením, vývojem, udržováním a zlepšováním nehmotných zdrojů, jako jsou vědecké nebo technické poznatky, navrhování a zavádění nových postupů nebo systémů, licence, duševní vlastnictví, znalost trhu a obchodní značky (včetně názvů značek a publikačních titulů). Obvyklými příklady takto široce chápaných položek jsou počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, práva na obsluhu hypotéky, povolení k lovu ryb, dovozní kvóty, koncese, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, podíl na trhu a marketingová práva [49]. Ne všechny jmenované položky splňují požadavky na vykazování jako aktivum. Jedním z cílů mezinárodních standardů je určit pravidla, kdy budou náklady vynaložené na vznik položky ovlivňovat výsledovku a kdy vstoupí do hodnoty aktiv.

2.9.1 Dlouhodobý nehmotný majetek dle IFRS pro SME

Vymezení nehmotných aktiv a jejich uznání

Mezinárodní standard finančního výkaznictví pro SME se zabývá v oddílu 18 dlouhodobým nehmotným majetkem, který není goodwill. Pojednání o goodwillu je součástí oddílu 19 – Podnikové kombinace a goodwill. Zněním oddílu 18 – Dlouhodobý nehmotný majetek jiný než goodwill se neřídí ani vykazování nehmotného majetku, který má krátkodobý charakter.

Standard IFRS pro SME uvádí, že nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Takové aktivum je identifikovatelné, když:

- je oddělitelné, tzn. je možné ho oddělit od podniku a prodat, převést, poskytnout licenci, pronajmout nebo směnit, a to buď jednotlivě nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem, nebo:
- vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo jiných práv a povinností [45].

Za nehmotná aktiva se dle IFRS pro SME nepovažují finanční aktiva a práva na nerostné suroviny a zásoby nerostných surovin jako jsou např. zemní plyn, ropa a podobné neobnovitelné zdroje.

Účetní jednotka posoudí pravděpodobnost očekávaných budoucích ekonomických užitků za použití rozumných a podložitelných předpokladů vyjadřujících nejlepší odhad ekonomických podmínek, které budou existovat po celou dobu životnosti aktiva. Účetní jednotka používá odhady k posouzení míry jistoty spojené s tokem budoucích ekonomických užitků, které lze přiřadit k užívání majetku, na základě dostupné evidence v době uznání, přičemž větší váhu přisoudí vnějším faktorům. Pravděpodobnost kritérií rozpoznání je vždy považována za splněnou u nehmotných aktiv, která jsou nabyta samostatně [11].

Nehmotná aktiva, která byla pořízena v rámci podnikové kombinace, bývají obvykle uznána jako aktivum. Lze u nich poměrně jednoznačně určit reálnou hodnotu. Ovšem může se stát, že u majetku nabytého v rámci smluvních nebo jiných práv nemůže být reálná hodnota spolehlivě určena, např. v důsledku neoddělitelnosti od goodwillu. V takovémto případě, aktivum není uznáno.

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

Účetní jednotka vykáže výdaje interně vynaložené na nehmotné položky včetně výdajů na výzkum a vývoj jako náklad běžného období.

Výjimkou jsou interní výdaje nehmotné povahy, které jsou součástí nákladů na jiné aktivum a splňují kritéria uznání IFRS. Standard uvádí výčet příkladů, kdy vynaložené výdaje nejsou aktivovány:

- a) interně vytvořené značky, loga, publikační tituly, seznamy zákazníků a položky podobné povahy,
- b) počáteční aktivity (např. zřizovací výdaje), zahrnující výdaje při vzniku podniku jako jsou právní a administrativní poplatky vynaložené na založení právnické osoby, výdaje na otevření nového závodu nebo podniku (výdaje na zahajovací provoz) a výdaje na zahájení nových provozů nebo na zavádění nových výrobků nebo procesů (výdaje na zahajovací provoz), nebo
- c) vzdělávací aktivity,
- d) reklamní a vzdělávací aktivity,
- e) přemístění nebo reorganizaci části nebo celého podniku,
- f) interně generovaný goodwill [45].

Prvotní ocenění

Při prvotním vstupu do účetnictví má účetní jednotka nehmotné aktivum ocenit v jeho nákladech na pořízení. U aktiv pořízených jednotlivě tvoří náklady na pořízení tzv. pořizovací cena, která se vypočte jako cena pořízení plus dovozní cla, případně nevratné daně (např. daň z přidané hodnoty u neplátce daně) mínus obchodní slevy a rabaty plus všechny přímo přiřaditelné náklady vynaložené na přípravu aktiva k jeho užití. V případě nabytí aktiva v rámci podnikové kombinace, je nákladem na pořízení jeho reálná hodnota ke dni pořízení. Jestliže je aktivum nabyto cestou státního grantu (dotace), je za náklady na pořízení považována reálná hodnota aktiva ke dni obdržení grantu nebo ke dni získání nároku na grant. Jestliže je aktivum získáno směnou za jiné aktivum – peněžní, nepeněžní nebo kombinaci obojího, bude za náklady na pořízení považována reálná hodnota nehmotného aktiva obdrženého, nejde-li tato určit, pak reálná hodnota aktiva postoupeného. Pokud by transakce neměla komerční charakter nebo by nebylo možné spolehlivě určit reálnou hodnotu nehmotných aktiv, bude hodnotou nákladů na pořízení účetní hodnota postoupeného aktiva.

Zákaz zpětné aktivace

Výdaje na nehmotné položky, které byly dříve vykázány jako náklady, nelze později vykázat jako součást pořizovací ceny nehmotného aktiva [51].

Následné ocenění

Dlouhodobá nehmotná aktiva budou v účetnictví evidována ve své pořizovací ceně snížené o kumulované odpisy (oprávky) a ztráty ze snížení hodnoty. Standardu pro malé a střední podniky nedovoluje nehmotná aktiva přeceňovat.

Pro účely standardu IFRS pro SME mají být všechna nehmotná aktiva považována za aktiva s určitou dobou použitelnosti (životnosti). Doba použitelnosti u nehmotných aktiv nabytých ze smluvních nebo jiných zákonných práv nemá překročit dobu trvání smlouvy nebo zákonných práv, ale může být kratší v závislosti na době, ve které účetní jednotka očekává užitky z tohoto aktiva. Existuje-li možnost následného prodloužení trvání smlouvy, může být doba životnosti aktiva navýšena pouze v případě, že se nepředpokládají dodatečné významné náklady na toto prodloužení. Může nastat situace, kdy účetní jednotka nebude moci odhadnout dobu použitelnosti aktiva, v tomto případě standard určuje taxativně použitelnost deset let.

Hodnota nehmotného aktiva, částka k odpisu, má být alokována do nákladů na systematickém základě. Takto se může postupovat pouze v případě, že jiná část standardu neukládá o hodnotu nákladů navýšit hodnotu hmotného aktiva (např. zásob, pozemků, budov a zařízení). Předpokládá se, že zbytková hodnota aktiva je nulová. Zbytková hodnota však může být stanovena, a to pokud existuje buď závazek třetí strany, že aktivum na konci životnosti aktiva odkoupí, nebo existuje aktivní trh s aktivem a je předpoklad, že bude existovat i na konci životnosti aktiva - zbytková hodnota tak může být určena odkazem na aktivní trh. Odpisovat se začíná v okamžiku, kdy je aktivum připravené k užití, tj. aktivum je na místě určeném účetní jednotkou a v odpovídajícím stavu. Odpisování bude ukončeno k okamžiku vyřazení majetku z evidence.

Faktory, jako jsou změny ve způsobu využívání nehmotného aktiva, technologický pokrok, a změny v tržních cenách, mohou vést k tomu, že zůstatková hodnota nebo doba použitelnosti nehmotného aktiva se změní od okamžiku roční závěrky. Pokud se tyto indikátory objeví, subjekt přezkoumá své předchozí odhady, a pokud se současné odhady liší, upraví zbytkovou hodnotu, metod odpisování nebo dobu životnosti [11].

Stejně tak jako je tomu u hmotných aktiv, má účetní jednotka na konci účetního období posoudit, zdali nedošlo ke snížení hodnoty majetku. V případě, že takovéto indicie jsou, vykáže účetní jednotka ztrátu ze snížení hodnoty (více kapitola 2.10).

Vyřazení

Okamžik vyřazení má nastat v případě, že je aktivum pozbyto (likvidace, prodej, apod.) nebo už nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užitky.

2.9.2 Porovnání DNM dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS

V oblasti vykazování nehmotných aktiv se IFRS pro SME od plné verze IFRS liší v několika poměrně zásadních aspektech.

Předně, dle plné verze IFRS, je možné některé výsledky vlastní činnosti aktivovat a vykázat v dlouhodobých nehmotných aktivech. Pro posouzení uznatelnosti rozčlení účetní jednotka vlastní činnost na fázi výzkumu a na fázi vývoje. Podle Loji (2007) je výzkum počáteční plánované zkoumání za účelem získání nových vědeckých a technických znalostí (nemá komerční využití) a vývoj je uplatňování poznatků z výzkumu nebo jiných znalostí za účelem výroby nových zlepšených materiálů, produktů, zlepšení designu procesů, systémů nebo služeb před komerční výrobou nebo užitím.

IAS 38 – Dlouhodobý nehmotný majetek ukládá náklady vynaložené na výzkum zaúčtovat do nákladů běžného období. Náklady na vývoj mohou být aktivovány, pokud jsou splněna kritéria uznání.

Nehmotná aktiva, která se nacházejí ve stádiu vývoje, jsou aktivována, pokud splňují následující předpoklady:

- Předpoklady týkající se jistoty dokončení:
 - technická proveditelnost – reálná možnost vývoj dokončit,
 - záměr dokončit vývoj,
 - dostupnost zdrojů pro dokončení (technických, finančních, ...),
- Jistota budoucího efektu
 - schopnost využít v rámci účetní jednotky či prodat,
 - průkaznost efektů (existence poptávky, užitečnost pro podnik),
 - spolehlivé ocenění nákladů vynaložených na získání nehmotného aktiva [3].

Loja (2007) uvádí, že pokud není možné odlišit fázi vývoje od fáze výzkumu, vynaložené náklady se považují za výzkum. Dle Mejzlíka (2010) nelze uznat za nehmotná aktiva tituly periodik, seznamy zákazníků, apod., pokud byly vytvořeny vlastní činností.

Ocenění

Prvotní ocenění je stanoveno na základě obdobných principů. Při ocenění k rozvahovému dni účetní jednotka vybírá, dle Vackové (2009), jedno z následujících řešení:

- Základní řešení – nehmotné aktivum se následně po výchozím uznání oceňuje pořizovacími náklady sníženými o veškeré kumulované odpisy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.
- Povolené alternativní řešení – nehmotné aktivum se následně po výchozím uznání vykazuje v hodnotě aktiva po přecenění, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o veškeré kumulované odpisy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Z uvedeného vyplývá, že na rozdíl od IFRS pro malé a střední podniky, je možné dle plné verze IFRS dlouhodobá nehmotná aktiva přecenit. Přecenění probíhá na základě stejného principu, jako přecenění dlouhodobého hmotného majetku (viz kap.2.8.1.2), tedy rozvahově.

V plné verzi IFRS je odlišně přístupováno, v porovnání s IFRS pro SME, při určení doby použitelnosti aktiva pro stanovení doby odpisování. Podnik určí, zda má dané nehmotné aktivum určitelnou nebo neurčitelnou dobu použitelnosti. Při stanovení doby použitelnosti uváží například životní cyklus aktiva, technické a technologické opotřebení, očekávané chování konkurentů, atd.

- Nehmotná aktiva s určitou dobou použitelnosti by měla být po tuto dobu odpisována dle modelu, který odráží spotřebu ekonomických užitků daného aktiva.
- Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti se neodepisují, ale v každém období se testují na snížení hodnoty dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

Vyřazení

Nehmotné aktivum má být vyřazeno v okamžiku prodeje, nebo pokud se neočekávají žádné další ekonomické užitky plynoucí z daného aktiva. Vykáže se čistý efekt z vyřazení aktiva.

2.9.3 Porovnání DNM dle IFRS pro SME s českou právní úpravou

Dle Valdera (2008) goodwill představuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy (například družstva na akciovou společnost), a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženými o převzaté závazky. V Českých účetních standardech je vymezení položek dlouhodobého nehmotného majetku následující: zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, jiný dlouhodobý nehmotný majetek, nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek [23].

Již z uvedeného výčtu lze odvodit některé zásadní odlišnosti ve vykazování nehmotného majetku. Předně česká právní úprava ukládá aktivovat výdaje, které byly vynaloženy na založení a vznik firmy, tzv. zřizovací výdaje. Dále je také možné vykazovat v aktivech výdaje na vývoj a výzkum.

Oceňovat a odpisovat se mají nehmotná aktiva dle platných právních předpisů, principiálně obdobně jako hmotná aktiva, viz kapitola 2.8.3.

2.10 Snížení hodnoty majetku

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, stejně tak i české právní předpisy, vyžadují, aby nebyla v účetních záznamech zachycena vyšší hodnota majetku, než je hodnota, kterou může tento majetek přinést. Snížením hodnoty aktiv o rozdíl účetní hodnoty aktiva a hodnoty, kterou pravděpodobně aktivum přinese, se zabrání nadhodnocování aktiv vykazovaných v rozvaze. Při stanovení částky, kterou může aktivum přinést, jde do větších podrobností a souvislostí mezinárodní úprava účetního výkaznictví.

2.10.1 Snížení hodnoty majetku dle IFRS pro SME

Snížením hodnoty majetku se zabývá oddíl 27 Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro SME. K datu každé účetní závěrky by měla účetní jednotka zvážit, zdali existuje náznak (indikace) možného snížení hodnoty držených aktiv. Standard uvádí příklady indikátorů snížení hodnoty aktiva z vnějších a vnitřních informačních zdrojů. Příkladem „vnějších“ indikátorů jsou následující situace: tržní hodnota aktiva se snížila významně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času či běžného užívání; během období nastaly nebo brzy nastanou změny v prostředí působnosti účetní jednotky (technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním), které mají na hodnotu aktiva negativní dopad; tržní úrokové míry nebo jiné tržní míry výnosnosti investic vzrostly tak, že pravděpodobně ovlivní diskontní sazbu užitou při výpočtu hodnoty z užívání a významně sníží reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady prodeje. Za „vnitřní“ indikátory jsou považovány následující situace: existuje důkaz o zastarávání nebo fyzickém poškození aktiva; během období nastaly nebo brzy nastanou významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku, které budou například znamenat nevyužívání aktiva, prodej před očekávaným datem, přehodnocení doby použitelnosti; existuje důkaz z interního výkaznictví, že ekonomická výkonnost aktiva je či bude nižší, než se předpokládalo [45]. Existuje-li náznak, že má aktivum sníženou hodnotu, je možné, že bude potřeba přehodnotit zbývající dobu životnosti, odpisovou metodu nebo zbývající hodnotu aktiva, i kdyby nakonec ke snížení hodnoty nedošlo.

Test na snížení hodnoty (*Impairment*) je proces, ve kterém je porovnávána účetní hodnota majetku se zpětně získatelnou částkou. Zpětně získatelná částka je standardem definována jako vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady prodeje a tzv. hodnoty z užívání. Reálná hodnota mínus náklady související s prodejem je částka, kterou lze získat prodejem aktiva při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými, ochotnými stranami, po odečtení nákladů souvisejících s prodejem [16].

Reálná hodnota je, zjednodušeně řečeno, tržní cena aktiva. Nejpřesněji je možné reálnou hodnotu zjistit ze smlouvy o prodeji aktiva, sjednané za obvyklých tržních podmínek. Pokud taková smlouva neexistuje (není k dispozici) a aktivum je obchodováno na aktivním trhu, užije se za základ ocenění tržní cena. V případě, že neexistuje aktivní trh s takovou komoditou, účetní jednotka použije odhad hodnoty na základě posledních uskutečněných transakcí účetní jednotky. Odhadnutými náklady prodeje jsou všechny náklady vyvolané prodejem aktiva.

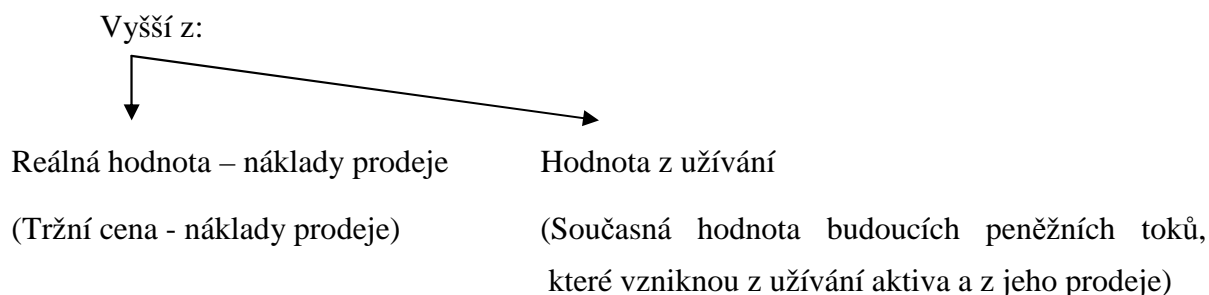
Dle Šrámkové (2009) hodnota z užívání aktiva je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se předpokládá, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho prodeje na konci doby použitelnosti. Ve výpočtu by měl podnik zohlednit: odhadované peněžní toky, které podnik očekává z daného aktiva; vliv časové hodnoty peněz ve formě tržní bezrizikové nebo rizikové úrokové míry; předpokládané možné odchylky v množství a načasování budoucích peněžních toků; cenu nejistoty danou podstatou posuzovaného aktiva a ostatní vlivy. Odhadnuté peněžní toky jsou diskontovány při použití diskontní sazby, která vyjadřuje běžné tržní zhodnocení časové hodnoty peněz a rizik specifických pro dané aktivum, o něž nebyly upraveny odhady budoucích peněžních toků. Sazba může být odhadována ze sazby vyplývající pro běžné tržní transakce pro podobná aktiva, nebo z váženého aritmetického průměru nákladů kapitálu obchodovatelné účetní jednotky, která má podobné aktivum. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo na trhu, použije účetní jednotka odhad diskontní sazby [2]. Pro vyčíslení hodnoty z užívání musí účetní jednotky vytvořit plán peněžních toků plynoucích z daného aktiva. Tento plán musí být založen na racionálních a prokazatelných předpokladech na maximálně pět let.

Pro delší období je nutné vycházet ze současných odpočtů či odhadů na základě explorační plánů založené na stálé nebo klesající míře tempa růstu, pokud není oprávněné použití rostoucí míry [11]. Budoucí peněžní toky se odhadují na základě stávajících podmínek. Nezohledňují plánované restrukturalizace (ke kterým se účetní jednotka zatím nezavázala) a různá zdokonalení aktiva [45]. Ke snížení hodnoty aktiva se tedy přistupuje v případě, že je jeho účetní hodnota vyšší než hodnota, která bude získána prostřednictvím jeho užívání či jeho prodejem (zpětně získatelná částka). Rozdíl mezi účetní hodnotou a zpětně získatelnou částkou je zaúčtován, jedná se o hodnotu snížení aktiva, tzv. ztrátu ze snížení hodnoty.

Proces testování aktiva na snížení hodnoty je znázorněn v následujícím schématu.

Schéma 4: Test na snížení hodnoty aktiva.

Zpětně ziskatelná částka < Účetní hodnota majetku \Rightarrow Snížení hodnoty majetku



Zdroj: Čermáková, Stárová (2010)

Je-li test na snížení hodnoty aktiva pozitivní, účetní jednotka zaúčtuje rozdíl porovnávaných hodnot (účetní hodnota a zpětně ziskatelná částka) jako ztrátu ze snížení hodnoty aktiva do nákladů. IAS/IFRS nepřikazují použít ke snížení hodnoty aktiva opravný účet (opravná položka). Je možné korekci hodnoty majetku provést přímo na majetkovém účtu.

Při stanovení hodnoty z užívání může nastat situace, kdy nelze stanovit hodnotu peněžních toků, které jsou generovány samostatným aktivem, protože aktivum vytváří peněžní toky závislé v rámci skupiny aktiv a jeho individuální přínosy nejsou oddělitelné. Standard v tomto případě požaduje identifikaci tzv. penězotvorné jednotky (*cash generating unit*). Penězotvorná jednotka představuje nejmenší skupinu aktiv, která generuje samostatně zjištěitelné (oddělitelné) peněžní toky.

Jako samostatná penězotvorná jednotka musí být vždy určeno aktivum (či skupina aktiv), jejichž výkony mohou být prodány samostatně a pro něž existuje aktivní trh, bez ohledu na to, zda k prodeji těchto výkonů mimo podnik skutečně dochází [18]. Vypočtená ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky se rozdělí tak, že nejprve se sníží hodnota goodwillu připadajícího k dané penězotvorné jednotce a potom se sníží hodnota jednotlivých aktiv v poměru k jejich účetní hodnotě. Ovšem účetní jednotka nesmí snížit účetní hodnotu aktiva v penězotvorné jednotce pod vyšší částku z reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem, hodnoty z užívání a nuly [45].

Ke zrušení celé nebo části ztráty ze snížení hodnoty účetní jednotka přistoupí, pokud existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty již neexistuje nebo se snížila. Obecně platí, že indikátory naznačené situace jsou opačné k indikátorům ztráty ze snížení hodnoty.

Pokud byla původní ztráta ze snížení hodnoty zachycena u jednotlivého aktiva, bude její zrušení (snížení) probíhat následovně. Nejprve bude stanovena zpětně získatelná částka aktiva ke stávajícímu rozvahovému dni, a pokud je tato částka vyšší než účetní hodnota daného aktiva, bude provedeno navýšení hodnoty aktiva na tuto částku – jedná se o zrušení ztráty ze snížení hodnoty. Ovšem toto navýšení nesmí převýšit účetní hodnotu aktiva, která by existovala (včetně odečtení odpisů), kdyby k žádnému snížení hodnoty nedošlo. Byla-li původní ztráta ze snížení hodnoty založena na zpětně získatelné části peněžotvorné jednotky, aplikují se následující požadavky. Ke stávajícímu rozvahovému dni bude stanovena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky a pokud je tato vyšší než její účetní hodnota, je rozdíl zrušením ztráty ze snížení hodnoty. Částka tohoto rozdílu je alokována mezi jednotlivá aktiva peněžotvorné jednotky v poměru k jejich účetním hodnotám, kromě goodwillu, ten není zpětně navýšen. Ovšem zrušení ztráty ze snížení hodnoty nesmí zvýšit účetní hodnotu žádného aktiva na částku nižší z jeho zpětně získatelné částky a účetní hodnoty, která by existovala (včetně odpočtu opotřebení), kdyby v minulosti nebyla vykázána žádná ztráta ze snížení hodnoty. Přesahující částka má být přidělena poměrně ke zbývajícím aktivům peněžotvorné jednotky. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva probíhá do výnosů [45]. Po vykázání zrušení ztráty ze snížení hodnoty musí účetní jednotka upravit odpisy (amortizaci) u daného aktiva pro budoucí období, aby rozdělila revidovanou účetní hodnotu aktiva, sníženou o případnou zbytkovou hodnotu, na systematickém základě, po zbývajících dobu jeho životnosti [51].

2.10.2 Porovnání snížení hodnoty majetku dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS

V mezinárodních standardech účetního výkaznictví IFRS je problematika snižování hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku soustředěna do standardu: IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Standard se nevztahuje na specifické oblasti, které se řídí jinými standardy, např. na investice do nemovitostí oceňované v reálné hodnotě, na biologická aktiva a na majetek, který bude pravděpodobně do jednoho roku prodán (IFRS 5) [18].

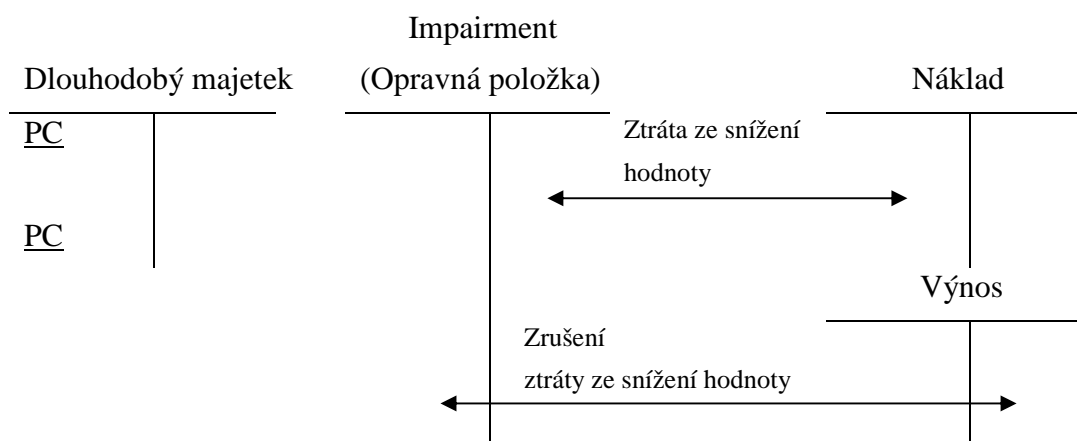
V případě, že účetní jednotka aplikuje na dlouhodobý hmotný majetek, který užívá (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení) nebo na dlouhodobý nehmotný majetek model přecenění a v minulosti navýšila hodnotu majetku nad pořizovací cenu, je toto navýšení evidováno ve „fondu z přecenění“ jako položce vlastního kapitálu.

Ztráta ze snížení hodnoty bude v tomto případě nejdříve snižovat hodnotu fondu z přecenění a po jeho vyčerpání, bude účtována do nákladů. Při rušení ztráty ze snížení hodnoty se postupuje opačným směrem. Částka původně účtovaná do nákladů bude zaúčtována do výnosů a následovat bude navýšení fondu z přecenění. Princip testování snížené hodnoty majetku je v plné verzi IFRS obdobný jako u IFRS pro malé a střední podniky. Rozdílní bude účetní zachycení efektů testování na snížení hodnoty u majetku, který se přeceňuje rozvahově.

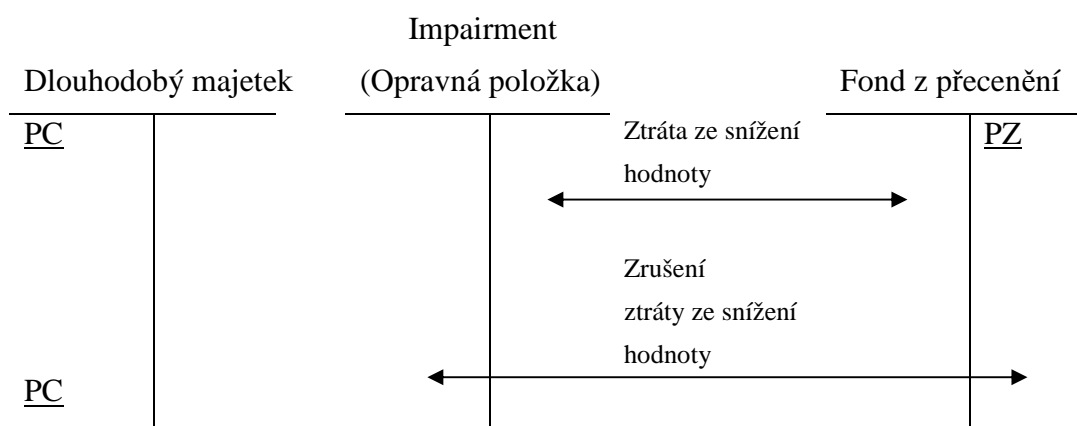
V následujícím schématu je znázorněno zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty a její zrušení dle plné verze IFRS s použitím opravného účtu (pro názornější porovnání s českou právní úpravou).

Schéma 5: Účtování o ztrátě ze snížení hodnoty aktiva dle IFRS.

a) V předchozích obdobích nedošlo k přecenění majetku do fondu z přecenění



b) V předchozích obdobích došlo k přecenění majetku do fondu z přecenění



Vysvětlivky: PC ... pořizovací cena, PZ ... počáteční zůstatek

Zdroj: Čermáková, Stárová (2010)

2.10.3 Porovnání snížení hodnoty majetku dle IFRS pro SME s českou právní úpravou

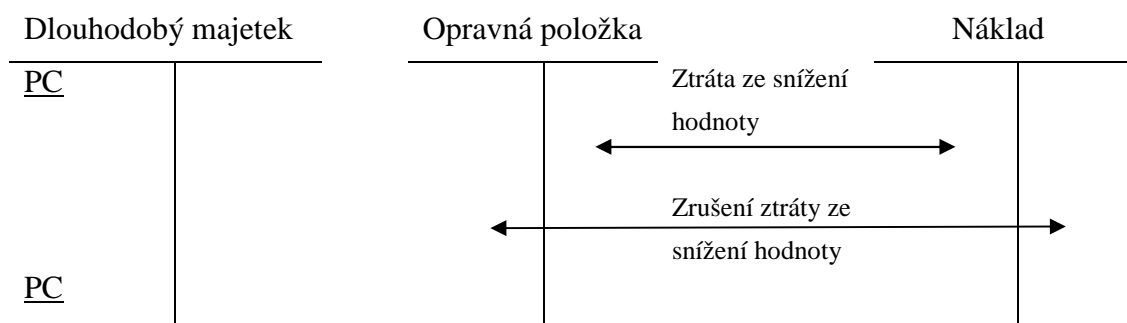
Pro výkazy vypracované dle české právní úpravy je dostačující, porovná-li účetní jednotka hodnotu majetku evidovanou v účetnictví, tedy účetní zůstatkovou cenu (pořizovací cena mínus oprávky), s užitnou hodnotou majetku. Účetní jednotka je povinna takto učinit vždy k rozvahovému dni. O částku, která je rozdílem mezi účetní zůstatkovou cenou majetku a užitnou hodnotou majetku je snížena hodnota majetku v účetnictví.

Je-li snížení dočasného rázu (např. výkyv cen na trhu; stroj je dočasně neopravitelný, protože nejsou k dispozici náhradní díly), tvoří se opravné položky. Jejich tvorba zatíží náklady. Pominou-li důvody existence opravných položek, zúčtují se (zruší se) ve prospěch nákladů. Obdobným zaúčtováním se může snížit hodnota opravných položek v případě, že cena majetku stoupla, avšak nedosáhla původně evidované hodnoty [15].

Při trvalém snížení hodnoty majetku (např. poškození) jde o jednorázový odpis majetku.

Následující schéma znázorňuje tvorbu a zrušení opravné položky v důsledku snížené hodnoty aktiva.

Schéma 6: Účetní zachycení snížení hodnoty aktiva dle české právní úpravy.



Vysvětlivky: PC ... pořizovací cena

Zdroj: Čermáková, Stárová (2010)

2.11 Leasingy

Podle IFRS je leasingem dohoda, podle níž jedna strana (ekonomický subjekt) získá právo užívat majetek patřící jiné straně. Účtování o leasingu se proto vztahuje na jakoukoli dohodu o užívání cizí věci, bez ohledu na to, zda tato dohoda splňuje či nesplňuje zákonem (či jinou právní normou) stanovené podmínky pro leasing [10]. Oddíl 20 Leasingy má být aplikován na smlouvy, kterými se převádějí práva k užívání aktiva, i když ve spojitosti s převodem či držením aktiva může být od pronajímatele požadována podstatná služba související s provozem nebo údržbou daného aktiva. Některé smlouvy převádějící právo na užívání aktiva za určité platby (např. outsourcing, telekomunikační smlouvy, smlouvy take-or-pay) nemusejí mít právní formu leasingu, avšak svojí podstatou leasingem jsou, a proto se také řídí tímto oddílem. Leasingem, jehož vykazování by se řídilo tímto oddílem, nejsou vyjmenované situace, které jsou vykazovány dle jiných oddílů tohoto standardu např. leasing průzkumu nebo nerostného bohatství, licenční smlouvy pro filmy, videa, rukopisy, patenty a autorská práva, oceňování majetku v držení nájemců, který se účtuje jako investice do nemovitostí a oceňování investic do nemovitostí pronajatých pronajímatelem v rámci operativního leasingu. Oddílem 20 *Leasingy* se také neřídí operativní leasingy, které jsou nevýhodné [45].

Klasifikace leasingů

Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím [51].

Klasifikace leasingu závisí spíše na podstatě transakce, než na formě smlouvy. Standard uvádí příklady situací, které samostatně nebo v kombinaci obvykle vedou ke klasifikaci leasingu jako leasingu finančního:

- a) leasing převádí vlastnictví aktiva na nájemce na konci doby leasingu,
- b) nájemce má opci na nákup aktiva za cenu, o níž se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a na počátku leasingu je dostatečně jisté, že opce bude využita,
- c) doba leasingu je podstatnou částí doby ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno,
- d) na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná reálná hodnota pronajatého aktiva,

e) pronajatá aktiva jsou tak specifické povahy, že je může využívat pouze nájemce bez provedení větších úprav [51].

Standard jmenuje další ukazatele situací, které by samostatně nebo v kombinaci mohly také vést ke klasifikaci finančního leasingu:

- a) jestliže nájemce může vypovědět leasing, pronajímatelovy ztráty s tím spojené hradí nájemce,
- b) zisky nebo ztráty ze změny zbytkové hodnoty pronajatého aktiva připadají nájemci (například ve formě slevy z nájemného odpovídající větší části výnosů z prodeje na konci leasingu), a
- c) nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší, než je tržní nájemné [51].

Příklady a indikátory jmenované ve standardu nejsou vyčerpávající.

Nájem je ukončen buď splacením celé pohledávky peněžními prostředky, nebo je nesplacený zůstatek „půjčky“ na konci nájmu pronajímateli navrácen v nepeněžní podobě – tedy vrácením opotřebovaného aktiva. V případě nezaručené zbytkové hodnoty dochází pouze k navrácení aktiva. V případě zaručené zbytkové hodnoty je navráceno aktivum s případným peněžním doplatkem ve výši rozdílu mezi fair value navráceného aktiva a výší zaručené zbytkové hodnoty [3].

Klasifikace leasingu je provedena na počátku leasingu. Překlasifikování leasingu se může provést pouze v případě, že se změní podmínky leasingu, po dohodě nájemce a pronajímatele [45].

2.11.1 Operativní leasing dle IFRS pro SME

Nájemce vykáže leasingové splátky operativního leasingu buď jako náklady na lineární bázi či na jiné systematické bázi, která reprezentuje rozvržení užitků, nebo jako narůstající náklady, odrážející platby pronajímateli zahrnující všeobecnou inflaci.

Pronajímatel vykáže leasingové splátky operativního leasingu jako výnosy na obdobných principech jako nájemce vykazuje náklady. Pronajímatel vykazuje aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, podle povahy aktiva. Všechny částky související s dosažením výnosů z leasingu, včetně odpisů, vykazuje pronajímatel v nákladech [45].

2.11.2 Finanční leasing dle IFRS pro SME

Obecně platí, že se finanční leasing oceňuje stejně jako pořízení majetku na dluh [10]. Při zahájení leasingu musí nájemce vykázat práva a povinnosti z finančního leasingu jako aktiva a závazky ve svém výkazu o finanční situaci v částkách rovnajících se reálné hodnotě najatého majetku, nebo pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb stanovené na počátku leasingu. Jakékoliv přímé náklady nájemce (přírůstkové náklady, které se přímo vztahují k jednání a uzavření leasingové smlouvy) se přičítají k částce vykázané jako aktivum. Současná hodnota minimálních leasingových plateb se vypočte pomocí implicitní úrokové sazby příslušného leasingu. Pokud ji nelze určit, použije se přírůstková úroková sazba nájemce [51]. Nájemce rozdělí minimální leasingové platby mezi finanční náklady a snížení nesplaceného závazku metodou efektivní úrokové míry. Nájemce přidělí finanční náklady ke každému období v průběhu leasingu tak, aby byla u zbývajících zůstatku závazku zajištěna konstantní úroková míra. Nájemce odpisuje aktivum v souladu s příslušným oddílem standardu IFRS pro SME [45]. Pokud neexistuje přiměřená jistota, že nájemce získá vlastnictví na konci sjednané doby nájmu, musí být aktivum plně odepsáno za kratší dobu z doby leasingu a doby životnosti. Nájemce také ke každému datu účetní závěrky posoudí, zda aktivum nemá sníženou hodnotu (viz kapitola 2.10).

Pronajímatel vykáže aktivum držené v rámci finančního leasingu jako pohledávku v částce, která se rovná čisté investici do leasingu. Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu.

Hrubá investice do leasingu je součet minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty aktiva. Počáteční přímé náklady (náklady, které přímo souvisejí s jednáním a uzavřením leasingové smlouvy) se zahrnují do počátečního ocenění pohledávky z finančního leasingu a snižují částku výnosů vykázaných v průběhu trvání leasingu, to se týká finančních leasingů jiných než leasingů u výrobce nebo dealera [45]. Současná hodnota minimálních leasingových splátek v okamžiku poskytnutí leasingu se vypočte:

$$X_0 = \frac{x}{(1+i)} + \frac{x}{(1+i)^2} + \frac{x}{(1+i)^3} + \dots + \frac{x}{(1+i)^n}$$

přičemž platí, že:

X_0 současná hodnota splátek n počet let leasingu

x nominální hodnota splátek i úroková sazba

(upravené dle Dvořákové, 2008)

Vykazování finančního leasingu u pronajímatele je založeno na modelu, který odráží konstantní míru návratnosti pronajímatelovy čisté investice do finančního leasingu. Leasingové platby v období, po odečtení nákladů na služby, se účtují proti hrubé investici do leasingu tak, aby snížily jak jistinu, tak nerealizovaný úrokový výnos. Pokud existuje náznak, že se odhadovaná zbytková hodnota použitá při výpočtu hrubé investice do leasingu pronajímatele výrazně změnila, rozdělení výnosu po dobu leasingu se reviduje a snížení časově rozlišených částek se účtuje okamžitě do výsledku [51]. U výrobce nebo dealera vyvolá finanční leasing dva typy výnosů: zisk nebo ztrátu z prodeje aktiva za běžnou prodejní cenu (bez slev) a finanční výnos v průběhu leasingu a [45]. Účetní řešení prodeje a zpětného leasingu téhož aktiva je závislé na typu leasingu. Standard uvádí řešení prodeje a zpětného leasingu, který vede k finančnímu leasingu a k operativnímu leasingu zvlášť.

2.11.3 Porovnání leasingů dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS

Pravidla pro klasifikaci, účtování a vykazování leasingů jsou v plné verzi IFRS totožné s pravidly zakotvenými v IFRS pro SME.

2.11.4 Porovnání leasingů dle IFRS pro SME s českou právní úpravou

Vykazování operativního leasingu probíhá dle českých právních předpisů obdobně jako v IFRS. Ovšem zásadní odlišnost je ve vykazování finančního leasingu. Ten je dle českých pravidel vykazován obdobně jako operativní leasing. Tedy předmět finančního leasingu vykazuje ve své rozvaze pronajímatel, který ho také odpisuje a nájemce účtuje pouze o nákladech na splátky.

2.12 Výpůjční náklady

Pojem výpůjční náklady v sobě zahrnuje veškeré náklady, které souvisejí s půjčováním finančních prostředků.

2.12.1 Výpůjční náklady dle IFRS pro SME

Výpůjční náklady jsou úroky a další náklady, které vznikají účetní jednotce v souvislosti s výpůjčkou finančních prostředků. Výpůjční náklady zahrnují:

- a) úrokový náklad vypočítaný na základě metody efektivní úrokové míry vysvětlené v oddílu 11 - Základní finanční nástroje,
- b) finanční poplatky spojené s finančním leasingem, viz oddíl 20 Leasingy,

- c) kurzové rozdíly vycházející z půjček v cizí měně v rozsahu, v němž vznikají při kursovém přepočtu úrokových nákladů [45].

Účetní jednotka má uznat všechny výpůjční náklady jako náklad období, ve kterém jsou vynaloženy. Hodnota výpůjčních nákladů tedy vždy ovlivní výsledek hospodaření.

2.12.2 Porovnání výpůjčních nákladů dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS

V plné verzi mezinárodních standardů se výpůjčními náklady zabývá samostatný standard IAS 23 – Výpůjční náklady (*Borrowing Costs*). Základní otázkou, která je v průběhu působnosti standardu IAS 23 řešena je, zda se mají úroky z půjček (vzniklé před uvedením majetku do provozu) aktivovat do pořizovací ceny majetku anebo, zda jde o náklad běžného období. Do konce roku 2008 standard povoloval obě varianty řešení, přičemž účtování úroků do nákladů běžného období bylo považováno za základní (preferované). Aktivace úroků do ceny majetku bylo řešení alternativní. Společnost byla povinna zveřejnit v příloze, které z těchto dvou řešení používá. Novelizovaná verze IAS 23 základní řešení (tj. účtování úroků do nákladů) zrušila. Nadále bude existovat pouze jedna možnost účtování výpůjčních nákladů – aktivace do ceny majetku. Cílem této úpravy standardu bylo sjednocení účtování výpůjčních nákladů s americkými standardy (US GAAP) v rámci projektu Konvergence. Novela byla přijata s velkými rozpaky jak ze strany společností vykazujících podle IFRS, tak ze strany odborné veřejnosti [9].

V současné době platí rozdílné řešení vykazování výpůjčních nákladů v plné verzi IFRS oproti standardu pro malé a střední podniky. V plné verzi IFRS se výpůjční náklady aktivují, kdežto v IFRS pro SME vstupují do nákladů.

2.12.3 Porovnání výpůjčních nákladů dle IFRS pro SME s českou právní úpravou

Při novelizaci zákona o účetnictví a dalších právních norem po vstupu České republiky do Evropské unie, byla přijata v oblasti splácených úroků z úvěrů v průběhu výstavby dlouhodobých aktiv řešení shodná s tehdy platným zněním mezinárodních standardů IFRS a zůstala v platnosti do současné doby. Účetní jednotky v České republice mohou, dle svého uvážení rozhodnout, zdali zaúčtují úroky do nákladů běžného období nebo o jejich hodnotu navýší hodnotu dotčeného aktiva (případně dotčených aktiv).

2.13 Zásoby a výsledky vlastní zemědělské činnosti

Zásoby jsou vykazovány v oběžných aktivech. Předpokládá se jejich užití v krátkodobém horizontu. Výsledkem zemědělské činnosti může být produkce živých rostlin či živých zvířat nebo sklizená rostlinná produkce (rostliny, plody rostlin, apod.) či narozená zvířata.

2.13.1 Zásoby nakoupené a zásoby z vlastní nezemědělské činnosti (zásoby) dle IFRS pro SME

Principy klasifikace, oceňování a vykazování zásob (myšleno veškerých nakoupených zásob a zásob vyprodukovaných vlastní nezemědělskou produkcí) jsou zakotveny v oddílu 13 - Zásoby. Zásoby jsou charakterizovány jako aktiva, která jsou držená za účelem prodeje v běžném podnikání, jsou ve výrobě, jsou určená k prodeji nebo se jedná o materiál a suroviny určené k užití ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. Do působnosti oddílu 13 není zahrnuta nedokončená výroba v rámci dlouhodobých smluv (viz kapitola 2.14.1), finanční nástroje (nejsou řešeny v rámci disertační práce) a biologická aktiva a zemědělská produkce v okamžiku sklizně (viz kapitola 2.13.2) [45].

2.13.1.1 Oceňování zásob dle IFRS pro SME

Účetní jednotka oceňuje zásoby v nižší hodnotě z pořizovací ceny a odhadu prodejní ceny snížené o náklady na dokončení a prodej [45].

Pořizovací cena

Pořizovací cena zásob vyprodukovaných nezemědělskou činností zahrnuje všechny náklady na nákup, náklady na přeměnu a ostatní náklady související s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.

Náklady na nákup jsou součtem ceny pořízení (věci samotné), dovozního cla a jiných daní (kromě vratných daní), dopravného, manipulačních a ostatních přímo přiřaditelných nákladů. Do nákladů na nákup se nezapočítávají rabaty a slevy. Standardy IFRS nedávají podrobnější návod, jak účetně naložit se slevami a rabaty. Krupová (2009) uvádí, že v zahraniční literatuře je možné najít dvě možné metody a) metoda hrubé částky b) metoda čisté částky. Při odložené platbě, se rozdíl mezi běžnou pořizovací cenou a odloženou částkou platby vykáže jako úrokový náklad a nevstupuje tedy do pořizovací ceny zásoby.

Náklady na přeměnu zahrnují náklady přímo související s jednotkami produkce, například přímé mzdy. Náklady na přeměnu zahrnují i systematickou alokaci fixní výrobní režie (odpisy, náklady na údržbu výrobních budov a zařízení, náklady na řízení a správu) a variabilní výrobní režie (nepřímý materiál, nepřímé mzdy) [45]. Účetní jednotka přiřadí fixní výrobní režii do nákladů na přeměnu na základě běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžnou výrobní kapacitou se rozumí předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období či sezón za běžných podmínek, vezme-li se zároveň v úvahu úbytek kapacity vyplývající z plánované údržby. Skutečnou úroveň výroby lze použít, pokud se blíží běžné kapacitě. Částka fixní režie přiřazená každé jednotce výroby se v důsledku nízké výroby nebo nevyužití strojního zařízení nezvyšuje. Nepřiřazené režijní náklady se zahrnou do nákladů v období, v němž byly vynaloženy. V obdobích neobvykle vysoké výroby se částka fixních režijních nákladů přiřazená každé jednotce výroby sníží, aby zásoby nebyly oceněny nad úroveň pořizovací ceny. Variabilní výrobní režie se přiřazuje každé jednotce výroby na základě skutečného využití výrobních zařízení [51]. Metoda zahrnutí fixní režie do ocenění zásob, kterou používá IAS 2 (IAS 2 - Zásoby v plné verzi IFRS, poznámka autora) se nazývá metoda plných nákladů (full costing).

Ve společnostech se však často (z důvodů manažerského rozhodování) používá alternativní metoda – metoda přímých nákladů (direct costing). Tato metoda zahrnuje do ocenění zásob pouze přímý materiál, přímé mzdy a variabilní režijní náklady, které se vztahují k výrobě. Všechny fixní náklady jsou účtovány jako náklady období. Tato metoda však není v souladu s požadavky IAS 2, a proto pokud společnost v rámci manažerského účetnictví používá metodu přímých nákladů, je nutno výsledky pro potřeby finančního účetnictví upravit [9].

Při rozvrhování výrobní režie, zvolí účetní jednotka rozvrhovou základnu. Dle Krupové (2009) je možné určit výrobní režii ve vztahu k přímým mzdám. Je-li výsledkem výrobního procesu *více výrobků* (např. hlavní výrobek a výrobky vedlejší) a nejsou-li náklady na suroviny nebo na přeměnu každého výrobku individuálně zjistitelné, účetní jednotka rozvrhne náklady mezi tyto výrobky na racionálním a konzistentním základě. Toto rozvržení může být založeno například na relativní prodejní hodnotě každého výrobku. V případě, kdy je vedlejší produkt nevýznamný, ocení ho účetní jednotka prodejní cenou sníženou o náklady na dokončení a prodej a odečte tuto částku od nákladů na hlavní výrobek. Výsledkem toho je, že účetní hodnota hlavního výrobku se významně neliší od jeho nákladů [45].

Z pořizovací ceny zásob jsou vyloučeny náklady na neobvyklé množství odpadu, práce nebo jiných výrobních nákladů, náklady na skladování (pokud nejsou nutné ve výrobním procesu), správní režie pokud není nutná k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu) a odbytové náklady. Všechny tyto jmenované náklady vstupují do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy [45].

Oddíl 13 se zvlášť vyjadřuje k ocenění zásob u poskytovatelů služeb. Ti mají zásoby ocenit náklady na jejich produkci. Předně se bude jednat o mzdy a další náklady na zaměstnance, kteří se přímo podílejí na poskytování služeb a na vedoucí pracovníky, a dále o příslušné režijní náklady. Nezahrnují se náklady na mzdy a další náklady vztahující se k zaměstnancům odbytu a správy [45]. Pořizovací cena zásob u poskytovatelů služeb nezahrnuje ziskové marže nebo nepřiraditelné režijní náklady, které jsou často poskytovatelem promítány do ceny služeb [51].

Pro určení pořizovací ceny zásob může účetní jednotka použít techniky jako je metoda standardních nákladů, metoda maloobchodního prodeje nebo poslední známá nákupní cena, pokud se jejich výsledky blíží pořizovací ceně. Standardní náklady berou v úvahu běžnou úroveň spotřeby surovin a materiálu, práce, výkonnosti a využití kapacit. Jsou pravidelně přezkoumávány a v případě potřeby revidovány s ohledem na současné podmínky. Metoda maloobchodního prodeje určuje pořizovací cenu snížením prodejní hodnoty zásoby o příslušné procento hrubé marže [51]. Účetní jednotka ocení pořizovací cenu zaměnitelných zásob a výrobků nebo služeb vyráběných a určených pro konkrétní projekty jejich individuální pořizovací cenou. U zásob, které jsou zaměnitelné, ocení účetní jednotka pořizovací cenu metodou první do skladu, první ze skladu (FIFO) nebo metodou váženého aritmetického průměru. Účetní jednotka musí používat stejné nákladové vzorce pro všechny zásoby, které mají podobnou povahu a využití [45].

2.13.1.2 Vykázání nákladů souvisejících se zásobami dle IFRS pro SME

V okamžiku prodeje zásob je jejich účetní hodnota zahrnuta do nákladů a to do období, kdy je vykázán související výnos. Některé zásoby mohou být přiděleny k jinému aktivu (například pořízenému vlastní činností vykazovanému v položce Pozemky, budovy a zařízení).

Takové zásoby se stávají součástí daného aktiva a zachází se s nimi ve shodě s pravidly o účtování a vykazování těchto aktiv [45].

Náklady vzniklé v souvislosti s užitím zásob budou členěny, dle rozhodnutí účetní jednotky, dle druhu nebo dle účelu (viz kapitola 2.6.2).

2.13.1.3 Snížení hodnoty zásob dle IFRS pro SME

Podstatu sledování snížení hodnoty zásob uvádí Oddíl 13 Zásoby. Podrobněji je problematika zpracována v Oddílu 27 Snížení hodnoty aktiv. Účetní jednotka ke každému datu závěrky posoudí, zda se snížila hodnota zásob. Posouzení provede na základě porovnání účetní hodnoty jednotlivých položek zásob (nebo skupin podobných položek) s prodejní cenou sníženou o náklady na dokončení a prodej. Jestliže má některá položka zásob (nebo skupina zásob) sníženou hodnotu, účetní jednotka sníží účetní hodnotu zásoby (nebo skupiny zásob) na jejich prodejní cenu sníženou o náklady na dokončení a prodej. Toto snížení je ztrátou ze snížení hodnoty a vykáže se okamžitě ve výsledku [51]. Pokud není možné určit prodejní cenu sníženou o požadované náklady u jednotlivých položek zásob, je možné seskupit zásoby do skupin; musí se jednat o stejnou produktovou řadu podobného užití určenou pro prodej ve stejné zeměpisné oblasti [45]. Účetní jednotka může zrušit částku snížení hodnoty zásob. Učiní tak, pokud pominou okolnosti, které předtím vedly ke snížení hodnoty zásob, nebo se prokazatelně zvýšila prodejní cena snížená o náklady na dokončení a prodej v důsledku změny ekonomických faktorů. Zrušení nemůže převýšit částkou původní ztráty ze snížení hodnoty [45].

2.13.1.4 Zveřejnění informací o zásobách dle IFRS pro SME

Účetní jednotka zveřejní účetní pravidla použitá pro ocenění zásob včetně užitých nákladových vzorců, celkovou účetní hodnotu zásob a účetní hodnotu zásob v členění příhodném pro danou účetní jednotku, množství zásob zahrnutých do nákladů v běžném období, ztráty ze snížení hodnoty a jejich případné zrušení a účetní hodnotu zásob daných do zástavy.

2.13.2 Specializované činnosti dle IFRS pro SME

V oddílu 34 – Specializované činnosti jsou pro potřeby účetnictví upraveny tři druhy specializovaných činností - zemědělství, těžební činnost a licencované služby [45]. V disertační práci je analyzována z výše jmenovaných činností pouze oblast zemědělství. IFRS pro SME uvádějí, jak ocenit a vykázat biologická aktiva a zemědělskou produkci, neuvádí však definici těchto pojmů. V tomto případě je možné použít definice uvedené v plné verzi IFRS.

2.13.2.1 Biologická aktiva

Biologická aktiva jsou živé rostliny nebo zvířata, které jsou výsledkem minulé činnosti a které má podnik pod kontrolou (vlastní je nebo jinak ovládá) [5]. Pokud je možné zjistit reálnou hodnotu biologického aktiva bez nepřiměřených nákladů a úsilí, použije účetní jednotka k ocenění aktiva (resp. každé třídy svých biologických aktiv) model reálné hodnoty, v opačném případě model pořizovací ceny [45].

A) Model reálné hodnoty

Účetní jednotka ocení biologické aktivum při prvotním vykazání a ke každému datu účetní závěrky reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady. Změny reálné hodnoty snížené o náklady prodeje se vykazují ve výsledku hospodaření [45].

V souvislosti s biologickými aktivy oceněnými reálnou hodnotou zveřejní účetní jednotka:

- a) popis každé třídy svých biologických aktiv,
- b) metody a významné předpoklady aplikované pro určení reálné hodnoty pro každou kategorii zemědělské produkce k datu sklizně a pro každou kategorii biologických aktiv,
- c) porovnání změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného účetního období. Porovnání musí zahrnovat:
 - i) zisky nebo ztráty vyplývající ze změn reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem,
 - ii) přírůstky vyplývající z nákupů,
 - iii) úbytky vyplývající ze sklizně,
 - iv) přírůstky vyplývající z podnikových kombinací,
 - v) kursové rozdíly netto vyplývající z převodu účetní závěrky do jiné měny vykazování a z převodu zahraniční jednotky do měny vykazování vykazující účetní jednotky,
 - vi) ostatní změny [51].

B) Model pořizovací ceny

Biologická aktiva, jejichž reálná hodnota není určitelná bez neúměrných nákladů nebo úsilí, oceňuje účetní jednotka pořizovací cenou sníženou o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty [51].

V souvislosti s biologickými aktivy, která oceňuje modelem pořizovací ceny, zveřejní účetní jednotka:

- a) popis každé třídy biologických aktiv,
- b) vysvětlení, proč nemohla být spolehlivě určena reálná hodnota,
- c) použitou odpisovou metodu,
- d) doby životnosti nebo užití odpisové sazby,
- e) účetní hodnotu brutto a kumulované odpisy (sečtené s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) k počátku a ke konci období [51].

Účetní zachycení biologických aktiv

Ocenění vyráběných aktiv ve fair value vyžaduje hledání takového systému účtů, který by naplňoval požadavky standardu a umožňoval vykazání kvalitních účetních informací. Systémy účtů užívané ve výrobních podnicích nejsou v této oblasti plně využitelné, protože jsou založeny na oceňování v historických nákladech. Standardy nechávají tvorbu účetních modelů, které by splňovaly požadavky plně na účetních jednotkách, které vytvoří model na základě jejich konkrétních podmínek [4].

2.13.2.2 Zemědělská produkce

Zemědělská produkce je produkce sklizená z biologických aktiv, která bude prodána, zpracována nebo spotřebována [5]. Zemědělská produkce se oceňuje reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s prodejem k okamžiku sklizně. Toto ocenění se stává pořizovací cenou k datu, od kterého se aplikuje Oddíl 13 *Zásoby* nebo jiný oddíl tohoto standardu [51].

2.13.3 Porovnání zásob a výsledků zemědělské činnosti dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS

Úprava problematiky zásob nakoupených, vyprodukovaných vlastní nezemědělskou činností a výsledků zemědělské činnosti je v plné verzi IFRS řešena na stejných principech jako v IFRS pro SME. V plných IFRS jsou uvedeny definice, které se problematiky biologických aktiv a zemědělské produkce týkají. Při výkladu dané problematiky dle IFRS pro SME je možné z plné verze IFRS čerpat.

2.13.4 Porovnání zásob a výsledků zemědělské činnosti dle IFRS pro SME s českou právní úpravou

V české právní úpravě účetnictví není, na rozdíl od pojetí IFRS, pohlíženo odlišně na oceňování zásob vzešlých z vlastní nezemědělské a zemědělské činnosti. V českém účetním standardu 015 – Zásoby jsou zásoby členěny na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Zásoby se oceňují podle pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami nebo u zásob vlastní výroby vlastními náklady, jejich úbytky lze oceňovat též cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo metodou "první do skladu - první ze skladu". Pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou. Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací, pokud jsou stanoveny v podmínkách technické přípravy výroby. Zásoby pořízené bezplatně, nalezené (přebytky zásob), odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti se ocení reprodukční pořizovací cenou. Nakoupená zvířata se oceňují pořizovací cenou, zvířata vlastního odchovu (příchovky) vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Přírůstky zvířat se oceňují vlastními náklady [23].

2.14 Výnosy

Výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají činnostmi účetní jednotky, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků [5]. Takto formulovaná definice výnosů je obecně platná v každém účetním rámci podvojného účetnictví.

2.14.1 Výnosy dle IFRS pro SME

Ve standardu IFRS pro SME je stěžejní pojednání o výnosech – tržbách (*revenues*) v oddílu 23 Výnosy [45]. O výnosech nemá být účtováno, pokud výrobky, zboží nebo služby byly směněny za výrobky, zboží a služby podobné povahy a ceny nebo pokud výrobky, zboží nebo služby byly směněny za odlišné výrobky, zboží nebo služby, ale transakce postrádá obchodní charakter.

Dále jsou v různých oddílech standardu IFRS pro SME řešeny případy uznání a vykazování výnosů, které souvisí s určitou specifickou oblastí např. s leasingem, se změnou reálných hodnot u finančních aktiv, závazků a investic do nemovitostí, s vykazováním biologických aktiv a zemědělské produkce.

2.14.1.1 Oceňování výnosů

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty. Reálná hodnota přijaté nebo nárokované protihodnoty zohledňuje hodnotu různých obchodních slev a množstevních rabatů poskytnutých jednotkou. Účetní jednotka má zahrnout do tržeb hrubé ekonomické přínosy přijaté nebo nárokované. Do výnosů se nezapočítávají částky přijaté ve prospěch třetích stran, jako jsou např. daň z přidané hodnoty a spotřební daň. V případě zprostředkovatelského vztahu, má účetní jednotka zahrnout do výnosů pouze provizi. Částky obdržené jako jistina nejsou tržbou účetní jednotky. V případě, že je platba odložena, reálnou hodnotu plnění představuje současná hodnota všech budoucích plateb, která je určena použitím implicitní úrokové míry. Takto je možno postupovat, pokud vyrovnání představuje finanční transakci. Finanční transakce nastane, pokud například účetní jednotka poskytuje kupujícímu bezúročnou půjčku nebo přijme od kupujícího dlužní úpis (směnku) s úrokovou sazbou nižší než je hodnota tržní úrokové míry, jako protihodnotu (plnění) za prodej výrobku nebo zboží. Implicitní úroková míra je jedna z následujících a to ta, kterou je možno stanovit transparentnějším způsobem:

- a) běžná (převažující) sazba podobného nástroje výstavce s obdobným hodnocením úvěrového rizika, nebo
- b) úroková sazba, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu výrobku, zboží nebo služby při platbě v hotovosti.

Rozdíl mezi současnou hodnotou v budoucnu obdržených plateb a nominální hodnotou plnění jako úrokovým výnosem [45].

Jestliže jsou výrobky, zboží nebo služby směněny za odlišné výrobky, zboží nebo služby v transakci, která má obchodní podstatu, má být transakce oceněna na základě následujícího principu. Výnosy jsou vykázány v reálné hodnotě obdržených výrobků, zboží nebo služeb; pokud ta nemůže být spolehlivě stanovena; nebo budou výnosy vykázány v reálné hodnotě postoupených výrobků, zboží nebo služeb; jestliže nemůže být ani ta spolehlivě určena, pak je za hodnotu výnosu považována účetní hodnota postoupených aktiv. Vždy se bude jednat o částku očištěnou o hodnotu převedené hotovosti (případně peněžních ekvivalentů).

Účetní jednotka obvykle aplikuje kritéria uznání výnosu jednotlivě u každé transakce, a to na samostatně identifikovatelných složek.

Příkladem rozdělení transakce na dvě složky je prodej výrobku nebo zboží, který v sobě zahrnuje nárok na následný nadstandardní servis. Z transakce budou vykázány tržby z prodeje výrobku a tržby z prodeje zboží. Naopak je možné posuzovat dvě nebo více transakcí společně, pokud jsou propojeny tak, že ekonomický efekt je zřejmý až z úplné řady transakcí. Někdy, jako součást obchodní transakce, poskytuje účetní jednotka svým zákazníkům ocenění věrnosti, které může zákazník uplatnit v budoucnu, jako jsou výrobky, zboží nebo služby zdarma nebo se slevou. V tomto případě eviduje účetní jednotka tyto věrnostní kredity jako samostatně identifikovatelné složky prvotní prodejní transakce. Účetní jednotka musí rozdělit reálnou hodnotu přijatého nebo nárokovaného plnění pokud jde o původní prodejní cenu mezi věrnostní kredity a ostatní části prodeje. Hodnota přiděleného věrnostního kreditu se určí s odkazem na jeho reálnou hodnotu, tj. částku, za kterou by se mohly udělené věrnostní kredity prodat samostatně [45].

2.14.1.2 Výnosy dle činností (událostí)

Ustanovení oddílu 23 má být v účetnictví aplikováno pro tržby (*revenue*), které vyplývají z následujících transakcí nebo událostí:

- a) prodej výrobků a zboží (výrobky vyrobené účetní jednotkou pro účely prodeje nebo zboží pořízené za účelem dalšího prodeje),
- b) poskytování služeb,
- c) stavební smlouva, ve které je účetní jednotka zhotovitelem,
- d) využití aktiv účetní jednotky třetí stranou přinášející úroky, licenční poplatky nebo dividendy [45].

Výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb

Jednotka uzná výnosy z prodeje výrobků a zboží, jsou-li splněny všechny tyto podmínky:

- a) účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny (užitky) plynoucí z vlastnictví výrobku a zboží,
- b) účetní jednotka si dále nezachovává manažerskou angažovanost v míře obvyklé spojované s vlastnictvím ani skutečnou kontrolu nad výrobky a zbožím,
- c) částka výnosů může být spolehlivě oceněna,
- d) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky,

- e) náklady, které vznikly nebo vzniknou v důsledku transakce, mohou být spolehlivě oceněny [45].

Určení toho, kdy podnik převedl významná rizika a odměny (užitky) z vlastnictví na kupujícího, vyžaduje přezkoumání okolností transakce. Ve většině případů se převod rizik a odměn z vlastnictví shoduje s převodem vlastnického práva nebo postoupením držby kupujícímu. To je případ většiny maloobchodních prodejů. V jiných případech dochází k převodu rizik a odměn z vlastnictví v jinou dobu než je převod právního titulu nebo postoupení držby.

Účetní jednotka nevykazuje výnosy, pokud si ponechá významná rizika vyplývající z vlastnictví. Příklady situací, v nichž si účetní jednotka může ponechat významná rizika a odměny z vlastnictví, jsou:

- a) pokud má účetní jednotka stále závazek za nedostatečnou výkonnost, na níž se nevztahuje běžná záruka,
- b) pokud je přijetí výnosů z určitého prodeje závislé na výnosech kupujícího z jeho prodeje zboží,
- c) je-li zboží dodáno s podmínkou instalace a instalace je významnou částí smlouvy a ještě nebyla dokončena,
- d) když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů v kupní smlouvě uvedených, nebo bez udání jakéhokoli důvodu, a účetní jednotka tak nemá jistotu pravděpodobnosti výnosu [45].

Obezřetně si musí účetní jednotka počínat u uznávání výnosů ze splátkových prodejů. Protože se jedná o platbu splatnou ve více obdobích, musí se účetní jednotka řídit pokyny pro odloženou platbu (vykazovat tržbu z prodeje a úrok). Dle Krupové (2009) existují v zahraničí pro poskytování tržeb z prodeje tři metody vykazování:

1. Akruální metoda (*Accrual Method*) vykazuje zisky z prodeje v okamžiku dodávky.
2. Splátková metoda (*Installment Method*) vykazuje zisky v době po dodávce, v závislosti na výši přijatých splátek.
3. Metoda úhrady nákladů (*Cost Recovery method*) vykazuje zisky z prodeje až v době, kdy přijaté splátky převýší náklady u prodávajícího.

Účtování těchto situací upravují národní úpravy, a ve výkazech zahraničních společností se často vyskytuje jak metoda akruální (zejména ve výkazech evropských států) na jedné straně, tak metoda splátková a metoda úhrady nákladů na straně druhé (tato metoda se však vyskytuje v praxi pouze zřídka) [9].

Výnosy z poskytování služeb

Pokud je možné výsledek transakce zahrnující poskytování služeb spolehlivě odhadnout, účetní jednotka má uznat výnosy spojené s touto transakcí v závislosti na stupni dokončení transakce ke konci účetního období (někdy označované jako metoda procenta dokončení - rozpracovanosti). Výsledek transakce je možné spolehlivě odhadnout, pokud jsou splněny všechny tyto podmínky:

- a) částku výnosu lze spolehlivě ocenit,
- b) je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky,
- c) stupeň dokončení transakce ke konci účetního období lze spolehlivě určit,
- d) náklady na transakci a náklady na dokončení transakce lze spolehlivě určit [45].

Spolehlivý odhad výsledku vyžaduje spolehlivé odhady stupně dokončení budoucích nákladů na dokončení. Standard poskytuje návod pro aplikaci metody procenta dokončení.

Pokud je do určitého časového období rozložen neurčitý počet relativně stejně významných úkonů, má účetní jednotka výnosy rozložit rovnoměrně. Jestliže určitý úkon má mnohem větší význam než jakýkoli jiný úkon, účetní jednotka odloží uznání výnosů do doby vykonání významného úkonu. Pokud není možné výsledek transakce zahrnující poskytování služeb spolehlivě odhadnout, má účetní jednotka uznat výnosy pouze ve výši vynaložených nákladů.

Výnosy ze smluv o zhotovení

Smlouva o zhotovení je smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití [49]. Pokrývá-li smlouva řadu aktiv, zhotovení každého z těchto aktiv by mělo být považováno při splnění určitých (ve standardu jmenovaných) podmínek za samostatnou smlouvu o zhotovení. A naopak, se skupinou smluv, ať už s jedním zákazníkem nebo s více zákazníky, je možno zacházet jako s jedinou smlouvou o zhotovení, za určitých podmínek (např. výstavba rafinérií, částí továren apod.).

Pokud smlouva zahrnuje několik aktiv, výstavba každého aktiva musí být pokládána za samostatnou smlouvu, jestliže:

- a) pro každé aktivum byly zpracovány samostatné návrhy,
- b) každé aktivum je předmětem samostatného jednání a dodavatel a zákazník byli schopni přijmout nebo odmítnout příslušnou část smlouvy týkající se daného aktiva,
- c) mohou být identifikovány náklady a výnosy vztahující se k jednotlivým aktivům [51].

Se skupinou smluv, ať již uzavřenou s jedním zákazníkem či s několika zákazníky, se zachází jako s jednou smlouvou o zhotovení, jestliže:

- a) je skupina smluv vyjednávána jako jeden celek,
- b) jsou smlouvy tak úzce vzájemně propojeny, že ve skutečnosti jsou součástí jednoho projektu s celkovou ziskovou marží, a
- c) smlouvy se provádějí souběžně nebo v nepřetržitém sledu [49].

Náklady a výnosy ze stavební smlouvy se vykazují dle stupně dokončení činností na zakázce ke konci účetního období (metoda procenta dokončení). Procento dokončení transakce nebo smlouvy může být stanoveno následujícími metodami:

- a) podíl nákladů vynaložených na práce provedené k určitému datu na celkových odhadovaných nákladech. Náklady na práci vykonanou k určitému datu nezahrnují náklady spojené s budoucí činností, jako je například materiál nebo zálohové platby,
- b) zjištění stavu vykonané práce,
- c) dokončení určité fyzické části služby nebo práce na zakázce [51].

Měla by být použita metoda, která nejspolehlivěji ocení provedenou práci.

Průběžné platby a zálohy přijaté od zákazníků často neodrážejí vykonanou práci. Znamená to, že výše a časový rozvrh výnosů se neodvíjí od fakturovaných částek, ale vychází z výše jmenovaných z principů. Pokud výsledek stavební smlouvy nelze odhadnout spolehlivě:

- a) účetní jednotka vykáže výnosy pouze v rozsahu vynaložených nákladů, u kterých je pravděpodobné, že budou uhrazeny, a
- b) účetní jednotka vykáže náklady na zakázku jako náklad v období, v němž byly vynaloženy [51].

V okamžiku, kdy je pravděpodobné, že celkové náklady smlouvy překročí celkové výnosy ze stavební zakázky, očekávané ztráty se vykážejí okamžitě jako náklad spolu s příslušnou rezervou na nevýhodnou smlouvu. Pokud se splacení částky, která již byla vykázána jako výnos ze zakázky, stane nepravděpodobným, vykáže účetní jednotka částku, která nebude zaplácena, jako náklad, nikoliv jako úpravu částky výnosů ze zakázky [51].

Úrok, licenční poplatek, dividendy

Účetní jednotka má uznat výnosy plynoucí z užívání aktiv jinými stranami, jako je úrok, licenční poplatky a dividendy na základě následujícího:

- a) úroky se zachycují za použití metody efektivní úrokové sazby,
- b) licenční poplatky se zachycují na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy,
- c) dividendy jsou vykázány, jakmile akcionáři vznikne právo na přijetí platby [51].

2.14.2 Porovnání vykazování výnosů dle IFRS pro SME s plnou verzí IFRS

Plná verze Mezinárodních standardů finančního výkaznictví vyžaduje vykazování výnosů na stejných principech jako IFRS pro malé a střední podniky.

2.14.3 Porovnání vykazování výnosů dle IFSR pro SME s českou právní úpravou

V české právní úpravě není uvedena obecná definice výnosů. PriceWaterhouseCoopers (2004) uvádí, že ve vykazování výnosů v souladu s IFRS a podle české právní úpravy existují některé zásadní rozdíly. IFRS ukládají vykázat výnosy, pokud rizika a užitky přešly na kupujícího a částka výnosů může být spolehlivě oceněna. V českých předpisech převažují formální a právní interpretace [54].

Obecně platí (dle IFRS i české právní úpravy), že prvotní náklady a výnosy se zachycují časově rozlišené a mají vzájemnou časovou a věcnou souvislost. Provozní náklady lze členit podle druhu nebo účelu. Účetní jednotky podle tohoto členění sestavují Výkaz zisku a ztráty neboli Výsledovku.

V České republice je zvykem členit náklady, pro potřeby sestavení účetní závěrky, dle druhu. Účetní jednotky, které zvolí vykazování výsledku hospodaření podle účelového členění, jsou povinny v příloze k účetní závěrce prezentovat Výkaz zisku a ztráty i v druhovém členění [17].

Český účetní standard pro podnikatele č. 001 stanovuje okamžik uskutečnění účetního případu jako „den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popřípadě účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující (například bankovní výpisy, výpisy Střediska cenných papírů). Pro potřeby oceňování pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně ke dni jejich vzniku lze za okamžik uskutečnění účetního případu považovat u dodavatele den vystavení faktury nebo obdobného dokladu, u odběratele den přijetí faktury nebo obdobného dokladu“. České právní předpisy nedovolují vykazovat platby, které budou obdrženy po uplynutí delšího časového období diskontované, tedy v jejich současné hodnotě. Taktéž se výnosy z prodeje výrobků a zboží, pokud v sobě obsahují službu, nerozdělují na tržby z prodaného majetku a poskytnuté služby. Výnosy se zásadně vykazují na základě fakturace a s dodržáním akruálního principu, tedy, jak je uvedeno výše v časové a věcné souvislosti.

3 ZHODNOCENÍ TEORETICKÝCH VÝCHODISEK PRO STANOVENÍ CÍLE PRÁCE

Mezinárodní harmonizace účetního výkaznictví se jeví být nezvratným procesem. Česká republika již částečně k procesu harmonizace přistoupila tím, že zapracovala povinnost pro podniky, které obchodují své cenné papíry na některé z evropských burz, účtovat a vykazovat dle IFRS. Celosvětová harmonizace účetnictví pokračuje i v oblasti malých a středních podniků. Významným krokem v této oblasti bylo zveřejnění Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS pro malé a střední podniky (IFRS pro SME). Standard byl přijat nebo se jeho přijetí v brzké době chystá ve více než sedmdesáti zemích světa. Prozatím Evropská unie neuložila svým členům povinnost zabudovat tento standard do svých národních úprav. Celý proces implementace principů a metod IFRS do vykazování malých a středních podniků je v Evropě pozvolný. Postupně budou vyhodnocovány zkušenosti s aplikací standardu IFRS pro SME a na jejich základě bude přistoupeno k dalším krokům. Stále je nasnadě otázka, zdali v další fázi rozhodování Evropské komise bude účetním jednotkám ponecháno právo volby, tedy budou-li si moci vykazování dle IFRS pro SME zvolit dobrovolně nebo zda bude stanovena zákonná povinnost. Evropská unie se aktivně účastní připomínkových řízení tohoto projektu, dá se tedy šíření působnosti IFRS pro SME předpokládat.

Do právního řádu České republiky není zapracována možnost zpracovávat účetní závěrku podniků podle IFRS pro SME. Nelze říci, že by podnikatelské prostředí České republiky bylo užítí Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky nakloněno, jak např. vyplývá z průzkumu prováděného v rámci projektu „Aplikace IAS společnostmi, které nejsou veřejně obchodovatelné“. Spíše panují obavy z vysoké časové a finanční zátěže jednotlivých subjektů. Tím spíše je třeba se o možný nový systém účetního vykazování zajímat již nyní a vstřebávat informace s předstihem. Podniky, které budou poskytovat své účetní informace mezinárodně srovnatelné, budou těžít z možné konkurenční výhody. V následujících letech se dá předpokládat i rostoucí zájem o vykazování dle IFRS tzv. zdola, samotnými podnikateli. Pro ty, kdo mají finanční informace univerzálně srozumitelné a srovnatelné s informacemi ostatních podniků se může zlepšit vztah s odběrateli, dodavateli, investory a bankéři.

Jestliže obchodní partneři mají větší důvěru ve finanční informace poskytnuté dle IFRS, může být toto klíčovým faktorem, který zajišťuje nové odběratele, získává finance, snižuje výpůjční náklady a vede k nákupu či smlouvě o spolupráci a případně otevírá možnosti k dostupnosti evropských grantů a dotací. Interně, přechod na vykazování v IFRS může mít smysl pro skupiny SME se zahraničními dceřinými společnostmi, stejně tak, jako pro ty, kdo jsou angažováni v mezinárodním obchodu. Jestliže obojí, mateřská společnost a dceřiné společnosti vykazují dle IFRS, odstraní se tím potřeba jednotlivých společností připravovat druhou sadu finančních informací pro účely vykazování ve skupině podniků. Vykazování dle IFRS může také pomoci managementu podniku zlepšit kvalitu a konzistenci informací, které jsou potřebné k efektivnímu a včasnému rozhodování pro potřeby podniku.

Rada pro vydávání mezinárodních standardů finančního výkaznictví IASB se velice zasazuje o šíření povědomí o IFRS pro SME. Na jejích stránkách je zdarma ke stažení celé znění standardu IFRS pro malé a střední podniky ve více jazycích a školicí materiály. Dosavadní vývoj nasvědčuje tomu, že i přes všechna úskalí, bude celosvětové šíření IFRS pro SME pokračovat. Je zapotřebí, aby byla široká odborná veřejnost z oblastí souvisejících s účetním výkaznictvím připravena na tento trend. V češtině je k dispozici málo souvislých výkladových materiálů o IFRS pro SME. Existuje publikace, autorů Nerudová a kol. [11], která popisuje obsah návrhu mezinárodního standardu pro malé a střední podniky (tzv. *exposure draft*) z roku 2009 a publikace od autorky Pasekové a kol. [12] z roku 2012, která zveřejňuje výsledky výzkumu zaměřeného na aktuální otázky vykazování v rozvíjejících se zemích střední a východní Evropy, předkládá výsledky analýzy vlivu užití IFRS pro SME na měření a vykazování výsledků výkonnosti podniku, uvádí případovou studii a řešení rozdílností ve vykazování dle různých rámců prostřednictvím převodového můstku. V publikaci jsou shrnuty i hlavní rozdíly mezi českou účetní právní úpravou a požadavky IFRS pro SME.

V současné době **nejsou pro Českou republiku vypracované souvislé metodické postupy**, které by vycházely z IFRS pro malé a střední podniky. **Není zpracován materiál, který by vykládal stěžejní oblasti tak, jak jsou zakotveny v jednotlivých oddílech standardu IFRS pro SME a zároveň zobrazil jednotlivé problematiky v souvislostech**, např. propojení vykazování dlouhodobého hmotného majetku v užívání, investic do nemovitostí a majetku najatého na finanční a operativní leasing nebo vlastní zásoby z nezemědělské a zemědělské činnosti.

Zakomponování povinnosti vykazovat dle IFRS pro společnosti, které mají kótované cenné papíry na některých z evropských burz, přispívá k získání zkušeností s aplikací IFRS v České republice. **Informovanost o IFRS na úrovni malých a středních podniků je v ČR malá, proto je potřeba šířit povědomí a principech a metodách zakotvených v IFRS pro SME a tím přispět k připravenosti na pravděpodobnou možnost dalšího rozšíření IFRS i do nekótovaných společností působících na území České republiky.**

Metodické postupy zpracované v disertační práci by měly vycházet z dikce Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Na základě zpracovaných oblastí IFRS pro SME v teoretických východiscích bude možné řešit jednotlivé problematiky klasifikace, oceňování, účtování a vykazování prvků účetní závěrky ve vlastní práci a také se na ně odkazovat.

Cíl disertační práce je stanoven na základě uvedených analyzovaných skutečností.

4 CÍL A METODIKA DISERTAČNÍ PRÁCE

Cíl vlastního zpracování disertační práce navazuje na cíle stanovené při zkoumání teoretických východisek k disertační práci, které jsou uvedené separátně. V kapitole Metodika k disertační práci jsou uvedeny postupy, přístupy a metody, které byly použity při zpracování práce.

4.1 Cíl disertační práce

Hlavním cílem disertační práce je **vypracovat konstruktivní návrh řešení teoretických problémů souvisejících s aplikací mezinárodních standardů účetního výkaznictví do účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků s praktickou využitelností v ekonomických a právních podmínkách České republiky.**

Nástrojem naplnění hlavního cíle jsou ucelené **metodické postupy** vybraných účetních oblastí vedoucí k náležitému vykazání stěžejních prvků účetní závěrky malých a středních podniků dle dílce Mezinárodního standardu finančního výkaznictví pro malé a střední podniky ve zkratce IFRS pro SME (originální název: *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities, IFRS for SMEs*).

Jedná se o vypracování metodických postupů na základě aplikace principů a zásad zakotvených v mezinárodním standardu IFRS pro SME v podmínkách a právním prostředí České republiky. Metodické postupy jsou vodítkem:

- k vymezení odpovídající **klasifikace jednotlivých prvků** účetní závěrky,
- ke **stanovení správného ocenění prvků účetní závěrky** v daném okamžiku, a
- k **zaúčtování souvisejících operací** vyhovujícím požadavkům řádného vykazání prvků v účetní závěrce malých a středních podniků dle IFRS pro SME.

Aplikací teoretických návodů jsou **modelové příklady** demonstrující použití jednotlivých řešení stanovených oblastí. Dodržení navrhovaných metodických postupů účetní jednotkou účtující a vykazující dle IFRS pro SME povede ke zveřejnění informací požadovaných Mezinárodním standardem finančního výkaznictví pro malé a střední podniky.

Disertační práce má stanoveny i dílčí cíle.

Dílním cílem disertační práce je vytyčení zásadních rozdílů, které se vyskytují v oblastech sledovaných v disertační práci mezi IFRS pro SME a plnou verzí IFRS povinně používanou v České republice podniky, které svoje akcie obchodují na burze cenných papírů a také porovnání řešení vyžadovaných IFRS pro SME s řešeními, která jsou v souladu s českými právními předpisy souvisejícími s finančním účetnictvím.

Dalším dílním cílem práce je upozornit na případná úskalí zavádění Mezinárodního standardu finančního výkaznictví pro malé a střední podniky v České republice a naznačit pravděpodobný budoucí vývoj v zavádění IFRS pro SME do účetního výkaznictví České republiky.

Naplnění cílů disertační práce vede přes splnění cílů teoretických východisek. Ta měla vymezeny dva hlavní souběžné cíle. Prvním cílem bylo charakterizovat situaci v účetním výkaznictví ve světě a v České republice s důrazem na oblast malých a středních podniků. Druhým cílem bylo zpracovat přehled o struktuře a obsahové náplni Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) obecně a dále se zaměřit na vybrané oblasti zachycené v IFRS pro SME s upozorněním na rozdílné přístupy v plné verzi IFRS a v české právní úpravě.

4.2 Metodika disertační práce

Volbě tématu disertační práce předcházelo několikaleté sledování situace v oblasti účetnictví a finančního výkaznictví v České republice a ve světě. Zvolené téma je důsledkem aktuálního dění v dané oblasti. Díky mezinárodní integraci a globalizaci roste potřeba porovnatelnosti účetních informací z účetních závěrek podniků na celém světě. Stále více je kladen důraz na zajištění informací, které poslouží ke kvalifikovaným prognózám vývoje jednotlivých ekonomických subjektů. Ukazuje se, že národní účetní systémy těsně spojené se specifickým daňovým systémem určité země jsou jím tak ovlivněné, že nemohou poskytnout nezávislé účetní informace. Logicky tedy vyvstává potřeba kvalitních zásad, pravidel a principů, jejichž užití by garantovalo porovnatelná účetní data. Současný vývoj staví do role vhodného uchazeče o tuto pozici Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS. Počet států, které přijaly IFRS, neustále roste a to i v oblasti podniků, které nemají veřejnou odpovědnost. Signálem tendence k dalšímu šíření IFRS je nedávno přijatý (červenec 2009) standard IFRS pro malé a střední podniky.

Česká republika nemůže zůstat v izolaci. Pokud Evropská komise doporučí státům Evropské unie, aby zapracovaly tento standard do svých národních úprav, bude to znamenat zásadní změnu v přístupu ke zpracování účetních informací dotčených subjektů. Předpokládaný proces bude složitý a dlouhodobý. Je nezbytné se na tuto pravděpodobnou variantu vývoje národní úpravy účetnictví připravovat již nyní.

V současné době neexistují vypracované postupy, které by českým účetním jednotkám daly návod, jak aplikovat problematiku jednotlivých oblastí IFRS pro SME ve svém účetním výkaznictví. Je možné, že některým podnikům vyvstane vnitřní potřeba (např. získat grant z Evropské unie) předložit účetní závěrku v souladu s mezinárodními účetními standardy. Pro tyto účely by tedy bylo možné řídit se standardem IFRS pro SME, který obsahuje značná zjednodušení oproti tzv. plné verzi IFRS.

Metodika zpracování teoretických východisek

Vypracování teoretických východisek k disertační práci předcházelo nastudování rozsáhlého souboru informačních zdrojů, které vedlo k získání znalostní báze dané problematiky. Informace získané z dostupné domácí a zahraniční literatury, školení vzdělávacích agentur, odborných konzultací a internetových zdrojů jsou hodnoceny a posouzeny z hlediska vhodnosti použití v práci s ohledem na splnění vytyčených cílů. Vybrané informace jsou přetříděny a seřazeny do předložených kapitol.

Pro zpracování práce jsou použity analyticko-syntetické poznávací postupy. K hlubšímu seznámení se s jednotlivými oblastmi problémů je provedena jejich analýza, která odkrývá určité zákonitosti daného systému, odhaluje jeho jednotlivé prvky a vazby mezi nimi. Následná syntéza jednotlivých složek pomáhá objevit podstatné souvislosti daného systému a tak jej poznat jako celek.

Na základě rozboru výročních zpráv skupiny dvaceti podniků, které nemají svoje cenné papíry kótovány na burze, jsou vybrány podstatné oblasti účetního výkaznictví, které se vyskytovali ve většině podniků z uvedeného vzorku. Předpokladem je, že se tyto oblasti týkají většiny malých a středních podniků v České republice. K vybraným oblastem jsou přiřazeny, vzhledem k profilovému zaměření České zemědělské univerzity v Praze, kde je disertační práce zpracovávána, výstupy ze zemědělské činnosti.

Samotný výzkum disertační práce je zaměřen na následující oblasti účetního výkaznictví:

- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- leasingy (předně finanční leasing),
- zásoby z nezemědělské a zemědělské činnosti,
- výnosy z různých činností.

V důsledku analýzy oddílů IFRS pro SME odpovídajících vybraným oblastem účetního výkaznictví jsou charakterizovány metody, které jsou následně použity při vlastní aplikaci standardu na výkaznictví malých a středních podniků. Jedná se předně o metody oceňování dlouhodobých a krátkodobých aktiv při jejich pořízení (vzniku), užívání a pozbytí a dlouhodobých a krátkodobých závazků při jejich vzniku, trvání a zániku. Jsou popsány metody stanovení odpisů včetně komponentní metody odpisování. Zvláště je věnována pozornost oceňování majetku a závazků k rozvahovému dni a možnostem určení jejich reálné hodnoty. Je objasněn způsob stanovení současné hodnoty jednotlivých položek účetních výkazů. Jsou analyzovány metody stanovení výnosů. Pozornost je věnována i vykazování rezerv, jejichž oceňování je založeno na odlišném oceňování v porovnání s českou právní úpravou. Způsob ocenění majetku hraje zásadní roli při vyčíslení hodnoty majetku, zdrojů krytí tohoto majetku a v návaznosti i hodnoty vykazovaných nákladů potažmo výsledku hospodaření. Možnostem oceňování majetku dle IFRS pro SME je proto v disertační práci věnována značná pozornost.

Pro porovnání řešení vybraných oblastí IFRS pro SME s řešeními v plných IFRS a v české právní úpravě je použita metoda srovnávací analýzy.

Metodika zpracování vlastní disertační práce

V kapitole Výsledky disertační práce je pojednáno, na jejím počátku, o koncepci oceňování základních prvků účetní závěrky tak, aby bylo možno se v metodických postupech jednotlivých zkoumaných oblastí odvolat na tyto principy. Základní užitou metodou pro sestavení koncentrovaného přehledu možných oceňovacích bází je desk research, tedy shromažďování, výběr a analýza sekundárních informačních zdrojů a validace nashromážděných informací, syntéza výsledků a jejich komprimace. Metoda desk research je použita i pro zpracování přehledu o účetních výkazech požadovaných IFRS pro SME a pro představení kritérií uznání prvků účetních výkazů; je provedena syntéza jednotlivých poznatků.

Dále je provedeno shrnutí poznatků o nutných nejpodstatnějších krocích, které musí účetní jednotka podniknout, chce-li přejít z výkaznictví založeného na národních standardech na účetnictví dle IFRS pro SME. Detailně jsou naznačené kroky uvedeny v metodických postupech singulárních řešených témat. Pozornost je zaměřena na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, finanční leasing, zásoby a na výnosy.

Řešené oblasti jsou výsledkem deduktivního úsudku při užití informací o zkoumaných oblastech nashromážděných během přípravných a vlastních prací na disertační práci. Analýzou, následnou syntézou a komprimací poznatků za použití dedukce jsou vypracovány logicky uspořádané **metodické postupy**, které jsou návodem jak:

- **klasifikovat** dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, leasing, zásoby, výstupy ze zemědělské činnosti a výnosy,
- **oceňovat** dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, předmět finančního leasingu, zásoby z nezemědělské činnosti, biologická aktiva, zemědělskou produkci a výnosy,
- **účtovat** odpovídající transakce

tak, aby výsledek zaúčtování zabezpečil správné **vykázání** prvků účetní závěrky ve výkazech dle IFRS pro SME.

Primárním zdrojem použitým pro zpracování vlastní disertační práce je standard IFRS pro SME v původním znění v anglickém jazyce v překladu autorky disertační práce. Po zveřejnění oficiálního českého překladu standardu byl využit i tento zdroj informací. Pokud IFRS pro SME neobsahoval dostatečně podrobné informace k naplnění cílů disertační práce, byly použity adekvátní oblasti účetního výkaznictví obsažené v propracovanější plné verzi IFRS. Cenným zdrojem informací byly také výklady problémových okruhů plných IFRS českých i zahraničních autorů, které byly autorkou uzpůsobené podmínkám IFRS pro SME. V disertační práci byly použity i poznatky ze školení na IFRS pro SME. (Viz publikace a odborná školení v seznamu zdrojů).

Pro zpracování jednotlivých oblastí účetního výkaznictví jsou použity následující metody.

Pro **stanovení reálné hodnoty** aktiva je vypracována hierarchie možností počínaje tržní cenou na aktivním trhu konče metodou stanovení diskontovaných peněžních toků z užívání aktiva. Blíže je analyzována metoda **stanovení současné hodnoty** pro ocenění aktiva a závazku na bázi amortizovaných nákladů (metoda zůstatkové ceny) a ocenění odhadovaných budoucích peněžních toků.

V oblasti **dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku** jsou v disertační práci popsány postupy při stanovení pořizovací ceny těchto aktiv. Pro stanovení odpisů je vysvětlena metoda komponentního odpisování a „běžné“ metody odpisování jako jsou odpisy časové lineární, odpisy časové zrychlené a výkonové odpisy. Pro stanovení ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k rozvahovému dni je charakterizován model historické ceny, pro majetek, který je v užívání účetní jednotkou (Pozemky, budovy a zařízení) a model reálné hodnoty, pro Investice do nemovitostí. Jsou analyzovány kroky při testování snížení hodnoty dlouhodobého majetku, vedoucí od sledování náznaků snížené hodnoty aktiva před stanovení odhadu zpětně získatelné částky jako vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady prodeje a hodnoty z užívání po správné účetní vykázání ztráty ze snížení hodnoty aktiva. Blíže je popsána metoda stanovení hodnoty z užívání dlouhodobého hmotného aktiva, jejíž součástí je odhad budoucích peněžních toků z užívání a případného vyřazení aktiva a varianty stanovení vhodné diskontní sazby pro diskontování odhadnutých budoucích peněžních toků.

Oblast leasingů je v disertační práci zaměřena předně na **finanční leasing**, jehož zobrazení dle IFRS pro SME se výrazně liší od zobrazení dle české právní úpravy. Pozornost je věnována identifikátorům finančního leasingu. V rámci postupu účetního zachycení předmětu finančního leasingu u nájemce je popsána metoda „SHMLP“ – současné hodnoty minimálních leasingových splátek. V rámci postupu účetního zachycení dopadů finančního leasingu u pronajímatele je zachycena metoda vyčíslení čisté investice do leasingu, stanovení implicitní úrokové míry, hrubé investice do leasingu a nerealizovaného úrokového výnosu.

V rámci **zásob** je v disertační práci popsáno stanovení pořizovací ceny nakoupených zásob a zásob vyprodukovaných vlastní nezemědělskou a zemědělskou činností. U vlastních zásob z nezemědělské činnosti jsou charakterizovány metody stanovení pořizovací ceny společných a vedlejších výrobků a výrobků ve sdružené nezemědělské výrobě. Jsou uvedeny techniky zachycení pořizovací ceny zásob z nezemědělské činnosti, metoda standardních nákladů, metoda maloobchodního prodeje a metoda poslední známé nákupní ceny. Je použita metoda stanovení reálné hodnoty snížené o náklady prodeje při stanovení pořizovací ceny zásob pocházejících ze zemědělské činnosti (biologických aktiv a zemědělské produkce). Na účetním zachycení produkce a užití výrobků nepocházejících ze zemědělství je zobrazen princip zachycování provozních nákladů v druhovém a účelovém členění. Pro oceňování při vyskladňování zásob, u kterých lze separovat jednotlivé dodávky je použita metoda individuálního ocenění.

Pro oceňování zásob, které jsou fyzicky zaměnitelné, je aplikována metoda FIFO (první do skladu první ze skladu) a metoda váženého aritmetického průměru. Je vysvětlena metoda oceňování zásob k rozvahovému dni, kdy platí, že zásoby mají být oceněny v částce nižší z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o případné náklady na dokončení produktu a předpokládané náklady vynaložené k uskutečnění prodeje.

V oblasti **výnosů** jsou v disertační práci zahrnuty metodické postupy identifikace, ocenění a vykázání výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb a výnosů plynoucích z užívání aktiva jinými subjekty. V rámci účetního zobrazení výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb je kladen důraz na správné určení okamžiku uznání výnosu a dále pak na ocenění výnosu při běžné splatnosti a při odložené platbě. Při odložené platbě za prodej výrobků nebo zboží a za poskytnutí služby je odkaz na metodu určení současné hodnoty budoucích příjmů a jsou uvedeny dva způsoby stanovení úrokové míry. Je představena hierarchie možností při ocenění nabytého aktiva při směně. Pro vykázání výnosů při prodeji na splátky jsou uvedeny možné metody: akruální metoda, splátková metoda a metoda úhrady nákladů. Větší pozornost je věnována vykazování výnosů ze smluv o zhotovení (dlouhodobé smlouvy, stavební smlouvy). Důraz je kladen na identifikaci smlouvy. Jsou analyzovány metody vykazování výnosů v případě, kdy výsledek zakázky lze spolehlivě odhadnout a kdy jej spolehlivě odhadnout nelze. Předpokládá-li se dosažení zisku, jsou výnosy vykázány podle stupně dokončení zakázky, metodou procenta dokončení. Očekávané ztráty ze smlouvy se vykážejí okamžitě jako náklad společně s příslušnou tvorbou rezervy. Nelze-li výsledek smlouvy spolehlivě odhadnout, je použita metoda nulového zisku. Jsou uvedeny metody stanovení výnosů plynoucích z užívání aktiv jinými subjekty, metoda efektivní úrokové míry při vykazování úroků, vykazování licenčních poplatků na základě akruálního principu a uznání výnosu z dividend v okamžiku vzniku práva na přijetí platby.

Pro zvýšení přehlednosti jednotlivých řešení jsou vypracovány názorné rozhodovací diagramy, které obsahují:

- klasifikaci a oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- volbu odpisových metod,
- návrh postupu pro testování snížené hodnoty aktiva,
- klasifikaci leasingu, a
- klasifikaci a oceňování zásob a výstupů ze zemědělské činnosti.

Vypracované diagramy nejsou dostupné v žádné odborné literatuře. Jedná se o vlastní práci autorky disertační práce. Stejně tak metodické postupy jsou zpracované autorkou na základě studia publikovaných metod. Návrhy účetních postupů uvedené v disertační práci vycházejí z požadavků IFRS pro SME na správné vykázání prvků účetní závěrky; nejsou (až na výjimku finančního leasingu) obsaženy v IFRS pro SME. Byly vypracovány autorkou na základě zkušeností s obecnými principy účetního zobrazení transakcí ve finančním účetnictví a pomocí dedukce odvozeny z odborných zdrojů.

Využití výsledků disertační práce

Výsledky disertační práce jsou použitelné pro podniky působící v České republice, kteří nemusí povinně účtovat a sestavovat účetní výkazy dle plné verze IFRS a mají zájem mít informace zveřejněné ve své účetní závěrce srozumitelné pro zahraniční uživatele. Disertační práce může posloužit jako vodítko k aplikaci principů a zásad i podnikům, které jsou dceřinými společnostmi podniků sestavujících povinně účetní závěrky dle plné verze IFRS. (Dceřiné podniky sestavují svoje účetní závěrky dle české právní úpravy a pro potřeby konsolidovaných účetních výkazů musí předložit informace vycházející z plných IFRS). Ovšem je nezbytné, aby byly využity pouze přístupy akceptované plnými IFRS. Pro tento účel jsou v disertační práci uvedeny rozdílné přístupy IFRS pro SME a plných IFRS. Z disertační práce mohou čerpat informace představitelé odborné veřejnosti, mají-li zájem zvyšovat svoji kvalifikaci a připravit se tak na pravděpodobné směřování úprav české právní úpravy účetnictví. Po potřebných úpravách české právní regulace v oblasti účetnictví a daní by bylo využití výsledků disertační práce rozšířeno na další subjekty. Šíře použití by se odvíjela od požadavků novelizovaných právních předpisů.

Standard IFRS pro SME je založený na stejných principech a zásadách jako plné IFRS. Jednotlivé oddíly standardu obsahují pouze podstatné, pro většinu malých a středních podniků dostačující, informace. Pro menší podniky, které dnes musí sestavovat výkazy dle plných IFRS, by byla přínosem možnost sestavovat účetní výkazy dle IFRS pro SME. Snížily by časovou náročnost vypracování účetní závěrky a náklady na ni vynaložené. Pokud by informace obsažené v IFRS pro SME byly pro uživatele nedostačující, najdou širší vysvětlení v plné verzi IFRS.

Většina informačních zdrojů dle přiloženého seznamu je použita v části Úvod a Teoretická východiska. Citace uvedené v části Výsledky disertační práce jsou zásadně (až na výjimku na str. 110) citace ze zdrojů publikovaných autorkou disertační práce.

Závěry práce shrnují situaci ve světové a evropské harmonizaci účetních přístupů, sumarizují výsledky disertační práce a zobecňují jednotlivé poznatky pomocí metody indukce. Podrobněji je rozebráno možné využití navrhovaných řešení různými subjekty.

Cíle teoretické báze, cíle vlastní disertační práce a metody vedoucí k naplnění stanovených cílů jsou zobrazeny ve schématech 1 a 2.

Schéma 1: Metodický postup zpracování teoretických východisek k disertační práci

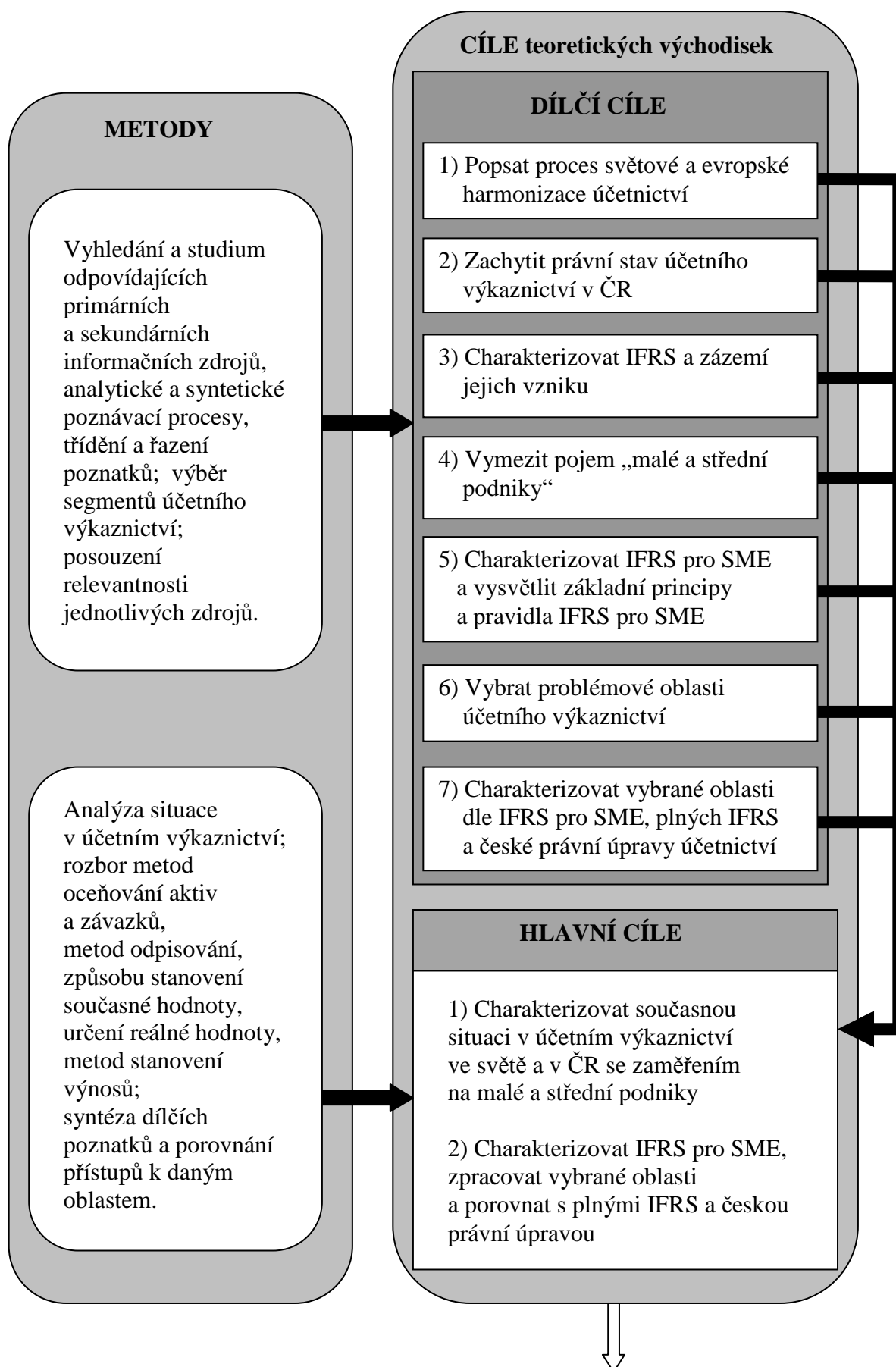
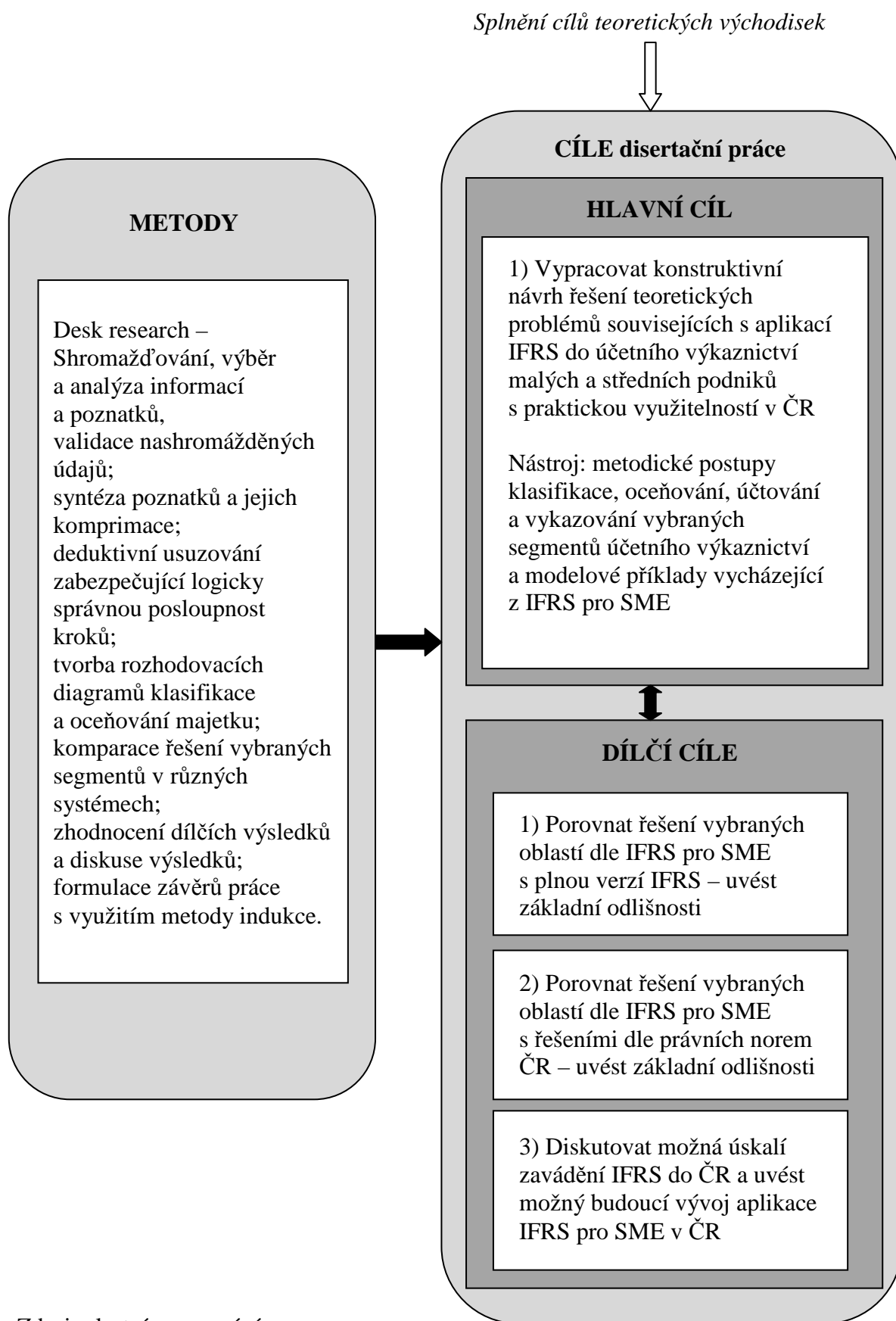


Schéma 2: Metodický postup zpracování výsledků disertační práce



Zdroj: vlastní zpracování

5 VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE

Výsledky disertační práce jsou odvozeny z obsahu předchozích částí disertační práce. K aplikaci Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (*International financial reporting standard for small and medium sized entities*) (dále jen IFRS pro malé a střední podniky nebo IFRS pro SME) do účetního výkaznictví jednotlivých podniků je zapotřebí problematiku, která je řešena odděleně v jednotlivých oddílech standardu IFRS pro SME chápat v souvislostech.

Vypracované metodické postupy a modelové příklady vycházejí z dikcí jednotlivých oddílů standardu IFRS pro SME a řídí se základními pravidly uznávání a oceňování prvků účetní závěrky dle principů IFRS pro SME.

Ve výsledcích disertační práce jsou propojeny poznatky získané z různých odborných zdrojů a jsou vytvořeny logické celky, které zahrnují, pokud je to možné, chronologický sled činností vedoucích ke správnému zobrazení prvků účetní závěrky. Práce je zaměřena na účetní zobrazení oblastí, s kterými se nejspíše setkají zástupci malých a středních podniků při své podnikatelské činnosti. Jedná se především o oblast klasifikace, oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a zásob, o finanční leasing a o uznávání výnosů v čase.

Konkrétním metodickým postupům předchází pojednání o požadavcích na sestavení účetní závěrky dle IFRS pro SME a je rozvedena koncepce oceňování prvků účetních výkazů dle standardu tak, aby na jednotlivé oceňovací báze mohlo být odkázáno ve vypracovaných metodických postupech. Je shrnuta problematika přechodu z národního účetního rámce na IFRS pro malé a střední podniky v oblastech řešených disertační prací a kroky vyžadované při změně účetního rámce jsou začleněny do jednotlivých metodických postupů.

5.1 Účetní výkazy a uznání prvků účetních výkazů

Při sestavování účetních výkazů musí mít účetní jednotka vždy na paměti, co je cílem účetní závěrky a tyto cíle naplnit. Účetní výkazy mají být nositelem relevantních informací pro své uživatele a mají podávat poctivý a pravdivý (*fair and true view*) obraz hospodářské situace podniku. Dle IFRS pro SME podávají účetní výkazy informaci o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky.

Předpokládá se, že cíle účetní závěrky sestavené dle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky budou splněny, pokud se účetní jednotka bude řídit dikcí IFRS pro SME a při stanovování různých odhadů ze standardů plynoucích, použije odborný úsudek. Informace obsažené v účetních výkazech mají splňovat určitá kvalitativní kritéria (viz kapitola 2.5.2). Některé kvalitativní charakteristiky účetních výkazů však mohou kolidovat. Například srozumitelnost výkazů a relevance poskytovaných informací nebo úplnost informací a jejich včasnost. Při rozhodování o uznání jednotlivých prvků účetních výkazů je vždy nutné si uvědomit, že IFRS dávají přednost obsahu informace před její formou. Příkladem může být vykazování aktiv najatých na finanční leasing ve výkazu o finanční situaci (rozvaze) nájemce (viz kapitola 2.11.2). Vlastníkem je pronajímatel, ale aktivum užívá nájemce a má z něj také přiměřený užitek. A v neposlední řadě je třeba dbát na to, aby přínosy získané z informace převážily náklady vynaložené na její poskytnutí.

Aby byla položka začleněna do účetních výkazů, musí splňovat definici některého z prvků účetních výkazů a zároveň stanovená kritéria pro uznání prvku (viz kapitola 2.7.2). Kritérii pro uznání prvku jsou a) pravděpodobnost, že budoucí ekonomický prospěch poplyne do nebo z účetní jednotky, b) položka může být spolehlivě oceněna. Účetní jednotka tedy musí zhodnotit, jaký existuje stupeň jistoty (resp. nejistoty) budoucích toků ekonomických prospěchů u jednotlivých položek. Budoucí ekonomický prospěch si lze představit v konečném důsledku přítokem peněz do podniku nebo snížením nákladů podniku. Pokud není známa hodnota položky a nemůže být proveden spolehlivý odhad, položka není začleněna do účetních výkazů. Položka, která nesplní kritéria pro uznání prvku, může být uznána později v důsledku následných okolností, podmínek nebo událostí. Položka, která má podstatné rysy základního prvku, ale nesplňuje kritéria pro uznání, je uvedena, pokud je to relevantní pro uživatele, v komentáři k účetním výkazům.

Dle IFRS pro SME účetní závěrka obsahuje:

- **výkaz o finanční situaci** (rozvaha),
- **výkaz úplného výsledku hospodaření** včetně zakomponované výsledovky nebo zvlášť **výsledovka a výkaz úplného výsledku hospodaření**,
- **výkaz o změnách vlastního kapitálu**,
- **výkaz peněžních toků**,
- **komentář** (není výkazem).

Účetní závěrka musí obsahovat rovněž informace za předchozí účetní období (mohou být zveřejněny informace za více než jedno předcházející období). Počátek nejzazšího období, za které účetní jednotka zveřejní úplné srovnávací informace, je datum přechodu na IFRS pro SME. Jinými slovy řečeno, účetní jednotka v první účetní závěrce sestavené dle IFRS nezveřejňuje srovnávací údaje za období před přechodem. Musí ovšem vysvětlit, jak přechod na jiný účetní rámec ovlivnil její finanční situaci (rozvaha), výkonnost (výkaz úplného výsledku hospodaření) a peněžní toky. Musí být popsána podstata každé změny v účetním pravidle. Dále musí být srovnána struktura a hodnota jednotlivých položek vlastního kapitálu s vlastním kapitálem vykázaným dle předchozího účetního rámce a to k datu přechodu na IFRS pro SME a ke konci posledního účetního období dle předešlého účetního rámce (poslední účetní závěrka dle předchozího rámce). Jestliže účetní jednotka nepředložila účetní závěrku za období předcházející závěrce dle IFRS pro SME, musí tuto skutečnost zveřejnit.

5.2 Koncepce oceňování prvků účetních výkazů

Oceňovacími základnami v IFRS pro malé a střední podniky jsou historická cena a reálná hodnota. Samostatným oceňovacím přístupem, je současná hodnota budoucích peněžních toků, která zohledňuje faktor času.

5.2.1 Historická cena

Omezeně platí, že historická cena vyjadřuje reálnou hodnotu aktiva v době jeho pořízení nebo obdobně, u závazku je historickou cenou reálná hodnota obdržených aktiv nebo služeb v době jeho vzniku. Při nákupu aktiva pořizovací cena vychází z ocenění nákladů na pořízení, resp. z ceny pořízení plus nákladů s pořízením souvisejících. V případě nákupu se dá mluvit o ceně, která odráží cenu na trhu. Pořizovací cena u aktiv vyrobených vlastní, nezemědělskou, činností, vychází z kalkulace vynaložených nákladů, už nemusí odrážet aktuální cenu aktiva na trhu. Záleží na tom, jak moc se změnila cena spotřebovaných aktiv zahrnutých do ceny produktu. (Poznámka: vlastní zásoby pocházející ze zemědělské činnosti jsou oceněné při prvotním uznání reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, viz kapitola 2.14). Postupem času se pořizovací cena stává historickou cenou, aktivum a závazek nejsou přeceňovány na reálnou hodnotu. Výhodou historické ceny je, že je podložena konkrétními údaji, je průkazná. Je to nejčastěji používané ocenění v IFRS pro SME. Stanovení historické ceny resp. pořizovací ceny aktiv je uvedeno v jednotlivých kapitolách.

5.2.2 Reálná hodnota

Informace o historické ceně položek výkazů může být v některých případech, zejména pro externí uživatele nepostačující, protože nezobrazuje aktuální hodnotu položek. Proto je v mezinárodních účetních standardech ve stále větší míře uplatňován koncept reálné hodnoty. Reálná hodnota vyjadřuje částku, která by byla v daném okamžiku získána prodejem aktiva nebo, která by byla uhrazena při vypořádání závazku. Přičemž se předpokládá, že transakce by proběhla za běžných podmínek mezi znalými a ochotnými stranami (běžné obchodní transakce). Reálná hodnota odráží aktuální hodnotu položky výkazu. Standard IFRS pro SME přesně vymezuje, kdy ocenění položek v reálné hodnotě použít (viz jednotlivé kapitoly).

❖ Metodický postup 1: Stanovení reálné hodnoty

Optimální stanovení reálné hodnoty vykazované položky odráží hodnotu komodity na aktivním trhu. Je-li aktivum obchodováno, jeho tržní cena vyjadřuje aktuální hodnotu „nejpřesněji“. Pokud aktivní trh s danou komoditou neexistuje, je zapotřebí, zvolit jiné způsoby stanovení reálné hodnoty dané položky (viz kapitola 2.7.3.1).

K dosažení uspokojivého výsledku účetní jednotka volí stanovení reálné hodnoty aktiv dle následující *hierarchie možností*:

- 1) **tržní cena na aktivním trhu** (preferováno),

Není-li možné (neexistuje-li v době stanovení reálné hodnoty aktivní trh s aktivem) Ad 1), pak:

- 2) tržní cena obdobných aktiv na aktivním trhu,
- 3) cena již neaktivního trhu,
- 4) diskontované peněžní toky z užívání aktiva.

Ad 1) Cena na aktivním trhu je nejpravděpodobněji dosažitelnou cenou za aktivum, nejlépe vyjádří aktuální hodnotu aktiva. Účetní jednotka by měla použít hodnotu na trhu, který nejspíše hodlá využít při prodeji aktiva.

Ad 2) Není-li dané aktivum obchodováno, může být jeho reálná hodnota odvozena z tržní ceny obdobného aktiva, která je upravena o případné rozdíly odrážející odlišnost položek.

Ad 3) Není-li dané aktivum obchodováno, může jeho reálná hodnota vycházet z ceny aktiva stanovené v době, kdy byl trh ještě aktivní. Může se jednat o cenu posledního prodeje (nákupu). Cena bude upravena o veškeré dopady ekonomických změn v čase.

Ad 4) Není-li dané aktivum obchodováno, může být jeho reálná hodnota vypočtena na bázi diskontovaných peněžních toků. Jedná se o stanovení současné hodnoty budoucích očekávaných čistých peněžních toků, z daného aktiva. Diskontování musí být provedeno běžnou tržně určenou úrokovou mírou (viz kapitola 2.7.3). Příkladem může být určení reálné hodnoty biologického aktiva – vinice – přes určení současné hodnoty veškeré budoucí produkce hroznů při odečtení předpokládaných nákladů.

Uvedené metody, na jejímž základě bude určena reálná hodnota položky výkazu, jistě přinesou lišící se údaje o reálné hodnotě položky. Reálná hodnota stanovená různými metodami by se měla pohybovat v rámci malého rozpětí. Standard nabádá k dodržení navržené hierarchie postupů. Až když nelze bez neúměrného úsilí stanovit reálnou hodnotu metodou výše postavenou v uvedené hierarchii, má účetní jednotka použít metodu níže postavenou. Důležité je dbát na to, aby odhadované hodnoty a tím i určená reálná hodnota mohly být označeny za spolehlivé. Pokud reálná hodnota nemůže být určena bez vynaložení neúměrného úsilí a neúměrných nákladů, pak má být položka účetních výkazů oceněna pořizovacími náklady (viz biologická aktiva, kapitola 2.13.2.1).

Standard nestanovuje povinnost nechat určit reálnou hodnotu nezávislým znalcem. Pokud účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu některé položky účetního výkazu „svépomocí“, měla by vysvětlit a doložit v komentáři k účetním výkazům, jakým způsobem k hodnotě došla.

5.2.3 Současná hodnota

Současná hodnota není označení pro samostatnou oceňovací základnu. Jedná se o metodu ocenění odložených plateb se zohledněním faktoru času. Jde o odhad reálné hodnoty aktiva nebo závazku. Každá odložená platba má být v účetním výkaznictví dle IFRS evidována v hodnotě současné (aktuální) nikoli v hodnotě nominální (tak jak je tomu dle českých právních předpisů). V situaci, kdy platba neproběhne při uskutečnění transakce (platba v hotovosti) nebo v době běžné splatnosti faktury (např. do jednoho měsíce), jedná se ve své podstatě o půjčku. Rozdíl mezi budoucí (nominální) hodnotou pohledávky nebo závazku a hodnotou v současnosti je tedy úrok.

Při odložené platbě o několik měsíců (do jednoho roku), jsou úroky do jednotlivých měsíců, v případě sestavování měsíční účetní závěrky, rozloženy lineárně. *(Například je nakoupeno zboží v hodnotě 100 000 Kč, ale bude zapláceno za osm měsíců. Celková uhrazená částka bude 116 000 Kč. Částka 16 000 Kč jsou úroky, které budou rozloženy do osmi měsíců, tedy 2 000 Kč na měsíc.)* Promítnutí faktoru času do hodnoty vykazovaných dlouhodobých aktiv a závazků se děje pomocí metody efektivní úrokové míry. Metodou efektivní úrokové míry v IFRS je myšlena tzv. amortizace současné hodnoty, kdy je vypočítávána hodnota úroku za příslušné období tak, že se hodnota pohledávky či závazku na počátku období násobí příslušnou úrokovou mírou. (Poznámka: ve finanční matematice termín efektivní úroková míra představuje vypočtenou úrokovou míru, která umožňuje porovnat různé nominální úrokové míry, poměřované sice ve stejném období, avšak s různou četností připsování úroků [12].) Není-li v účetních záznamech zohledněna časová hodnota peněz, dochází ke zkreslení aktuální finanční situace podniku. Stanovení současné hodnoty položek rozvahy se prolíná různými oblastmi IFRS pro SME.

Výjimku z následujících postupů tvoří specifická část finančních aktiv a závazků, které jsou k rozvahovému dni přeceňovány na reálnou hodnotu. Uvedené položky nejsou v malých a středních podnicích frekventované, a proto nejsou předmětem této disertační práce.

Metoda současné hodnoty se používá jednak pro ocenění aktiva a závazku na bázi amortizovaných nákladů (metoda zůstatkové ceny) a také pro ocenění odhadovaných budoucích peněžních toků (přítoků a odtoků) z užívání aktiva. Metoda amortizovaných nákladů se používá u dlouhodobých pohledávek a závazků a ostatních finančních nástrojů držených do splatnosti, u kterých je známa nebo spolehlivě odhadnuta jejich budoucí hodnota k určitému časovému okamžiku. Tato hodnota (budoucích peněžních toků) je odůročena metodou efektivní úrokové míry pomocí vnitřního výnosového procenta. Výpočet vnitřního výnosového procenta vychází z pořizovací ceny aktiva a z budoucích peněžních toků smluvených v době pořízení aktiva. V každém okamžiku držby (resp. ke každému rozvahovému dni) je tedy dané finanční aktivum vykázáno v hodnotě stanovené na základě tržních podmínek platných ke dni jeho pořízení. Současné tržní podmínky nejsou zohledněny. Metodou efektivní úrokové míry je propočtena hodnota úroků, připadajících na každé účetní období. Hodnota pohledávky (aktiva) se každý rok zvyšuje o vypočtené výnosové úroky a hodnota závazku se každý rok zvyšuje o vypočtené nákladové úroky. V době splatnosti pohledávky a závazku je v účetnictví evidována „původní budoucí hodnota“, tedy nominální hodnota pohledávky nebo závazku.

Současná hodnota dalších položek (např. nekótovaných cenných papírů určených k prodeji v delším časovém horizontu) je určena na základě tržní úrokové míry. Je tak stanovena současná hodnota pravděpodobných budoucích peněžních toků se zohledněním současných tržních podmínek.

Stanovení úrokové míry a hodnoty úroků daného období

Výpočet údajů souvisejících s účetním zachycením současné hodnoty aktiva nebo závazku bude závislý na dané situaci. Mohou nastat dva případy. Zaprvé, může být známa současná i budoucí hodnota transakce (resp. pohledávky nebo závazku). Zadruhé, může být známa pouze budoucí hodnota transakce. Následují metodické postupy při obou nastalých případech.

A) Je známa současná a budoucí hodnota pohledávky nebo závazku

Při prvotním vykázání je známa současná hodnota pohledávky či závazku (čistá pohledávka či čistý závazek) a zároveň i hodnota pohledávky či závazku v době splatnosti (nominální hodnota).

❖ Metodický postup 2: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé současné i budoucí hodnotě

Návodem pro výpočet úroků jednotlivých období a pro účetní zachycení dlouhodobé pohledávky či závazku je následující postup:

1) Výpočet úrokové sazby „i“ resp. vnitřního výnosového procenta

dle následujícího vzorce (viz kapitola 2.7.3.2).

$$i = \sqrt[n]{\frac{X_n}{X_0}} - 1$$

X_n budoucí hodnota platby
 X_0 současná hodnota platby
 n počet období

2) Výpočet úroků jednotlivých let metodou efektivní úrokové míry a stanovení současné hodnoty ke každému rozvahovému dni (viz kapitola 2.7.3.2).

Úrok každého roku se vypočte jako čistá pohledávka či závazek (současná hodnota) násobený vnitřním výnosovým procentem (resp. setinou procent). Vypočtený úrok se přičte k hodnotě čisté pohledávky či závazku na počátku období. Tím se získá hodnota (současná hodnota) pohledávky či závazku k rozvahovému dni; vypočtená hodnota je v dalším období opět násobena určenou úrokovou sazbou. Na konci doby splatnosti pohledávky či závazku je vypočtená hodnota rovna nominální hodnotě závazku či pohledávky.

3) **Zaúčtování** odpovídajících částek na příslušné účty.

Standard nepředepisuje, jakým způsobem má být odložená platba zaúčtována. Je kladen důraz na správné vykázání částek. Je nutné vést podrobné informace o každé dlouhodobé platbě mimo účty a sledovat jaké částky a kdy mají do účetních záznamů vstoupit. Je možné zvolit jednu z následujících variant zaúčtování.

Varianta a) Na syntetické účty jsou zachyceny pouze částky týkající se jednotlivých období a postupně je účtováno o příslušných úrocích v jednotlivých letech. Z finančního účetnictví nelze v průběhu let splácení pohledávky či závazku vyčíst její (jeho) nominální (budoucí) hodnotu ani celkovou hodnotu úroků, které z transakce poplynou, a tímto podává tato varianta zaúčtování situace méně informací uživateli účetních výkazů. Tento způsob účetního zápisu je jednoduchý, klade však vyšší nároky na sledování agendy mimo hlavní účetní knihu. Při tomto způsobu účetního zachycení odložené platby je vyšší riziko opomenutí zaúčtování příslušných úroků do příslušného roku. Viz schémata 3 a 5.

Varianta b) Při prvotním zachycení odložené platby je zaznamenána nominální (budoucí) hodnota pohledávky či závazku a také časové rozlišení úroků. Ze zápisu ve finančním účetnictví je tak možné v každém okamžiku vyčíst, jaké finanční náklady (úroky) z transakce ještě budou v dalších obdobích vykázány. Je nutné zvolit si takový systém účtů, který by umožňoval vykázání pohledávky resp. závazku v jejich současné hodnotě. Ve schématu 4 je účtem časového rozlišení „nerealizovaný finanční výnos“ a ve schématu 6 „nerealizovaný finanční náklad“. Jedná se ve své podstatě o výnos příštích období a náklad příštích období. Ovšem na tyto účty je nutné pohlížet jako na korekci hrubé pohledávky (v případě „nerealizovaného finančního výnosu“) a na korekci hrubého závazku (v případě „nerealizovaného finančního nákladu“).

Modelový příklad 1: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé současné i budoucí hodnotě

Situace: *1.1.20x1 je prodáno, resp. nakoupeno zboží. Kdyby bylo zapláceno hotově nebo v běžné splatnosti, byla by prodávajícím vyžadována platba 100 000 Kč (současná hodnota). Platba je však odložena o dva roky. K 31.12.20x2 kupující zaplatí 130 000 Kč (budoucí hodnota).*

Řešení:

Ad 1) Výpočet vnitřního výnosového procenta v daném příkladu:

$$i = \sqrt{\frac{130\,000}{100\,000}} - 1 = 0,140175$$

Ad 2) Výpočet úroků připadajících na dané účetní období a stanovení současné hodnoty pohledávky či závazku ke každému rozvahovému dni je znázorněno v následující tabulce.

Tabulka 1: Výpočet úroků a stanovení současné hodnoty k rozvahovému dni

Hodnota*/ k datu	Výpočet úroku	Úrok k datu	Hodnota* k rozvahovému dni
100 000 k 1.1.20x1	$100\,000 \times 0,140175$	14 018 k 31.12.20x1	114 018 k 31.12.20x1
114 018 k 1.1.20x2	$114\,018 \times 0,140175$	15 982 k 31.12.20x2	130 000 k 31.12.20x2

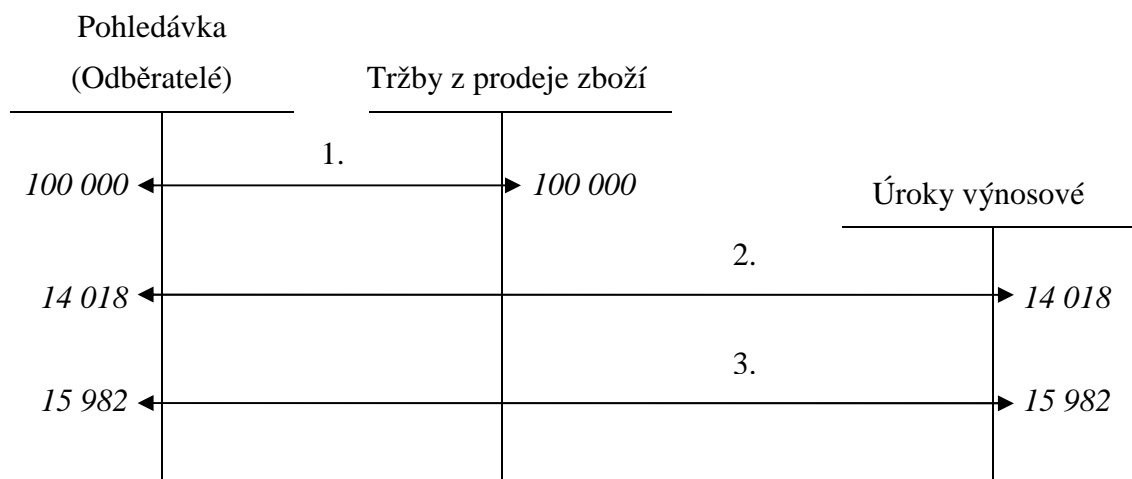
* Současná hodnota pohledávky či závazku k určitému datu (čistá pohledávka či závazek)

Zdroj: vlastní zpracování

Ad 3) Zaúčtování dané situace.

Schémata 3 a 4 znázorňují zachycení situace z pohledu prodávajícího a schémata 5 a 6 z pohledu kupujícího.

Schéma 3: Zaúčtování prodeje zboží s odloženou platbou z pohledu prodávajícího bez použití účtu časového rozlišení (varianta a)

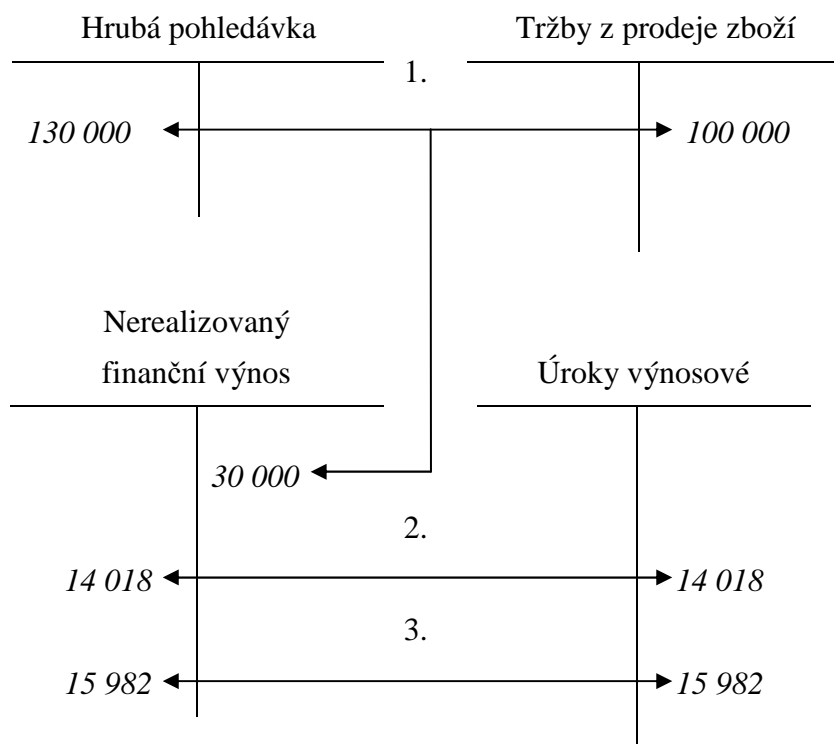


Legenda ke schématu 3:

1. Prodej zboží na fakturu k 1.1.20x1. Je zachycena současná hodnota pohledávky resp. čistá pohledávka k 1.1.20x1 v hodnotě 100 000 Kč.
2. Zaúčtování úroků k 31.12.20x1. Je zachycena současná hodnota pohledávky resp. čistá pohledávka k 31.12.20x1 v hodnotě 114 018 Kč.
3. Zaúčtování úroků k 31.12.20x2. Je zachycena současná hodnota pohledávky resp. čistá pohledávka k 31.12.20x2 v hodnotě 130 000 Kč.

Zdroj: vlastní zpracování

Schéma 4: Zaúčtování prodeje zboží s odloženou platbou z pohledu prodávajícího s použitím účtu časového rozlišení (varianta b)



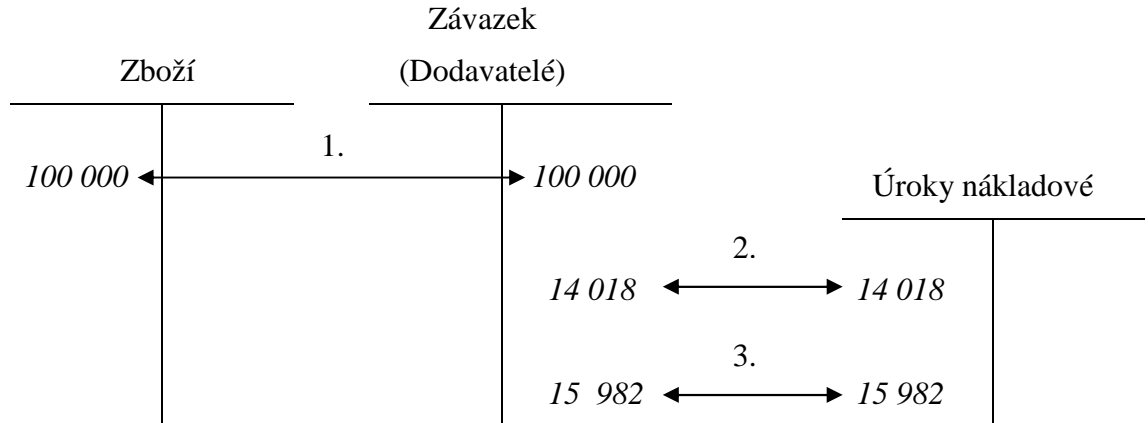
Legenda ke schématu 4:

1. Prodej zboží na fakturu k 1.1.20x1. Současná hodnota pohledávky resp. čistá pohledávka k 1.1.20x1 v hodnotě 100 000 Kč (vykázáno v rozvaze) je zachycena pomocí hrubé pohledávky 130 000 Kč a nerealizovaných finančních výnosů 30 000 Kč.
2. Zaúčtování úroků k 31.12.20x1. Je zachycena současná hodnota pohledávky resp. čistá pohledávka k 31.12.20x1 v hodnotě 114 018 Kč (130 000 – 30 000 + 14 018).

3. Zaúčtování úroků k 31.12.20x2. Je zachycena současná hodnota pohledávky resp. čistá pohledávka k 31.12.20x2 v hodnotě 130 000 Kč (130 000 – 30 000 + 14 018 + 15 982).

Zdroj: vlastní zpracování

Schéma 5: Zaúčtování nákupu zboží s odloženou platbou z pohledu kupujícího bez použití účtu časového rozlišení varianta a)

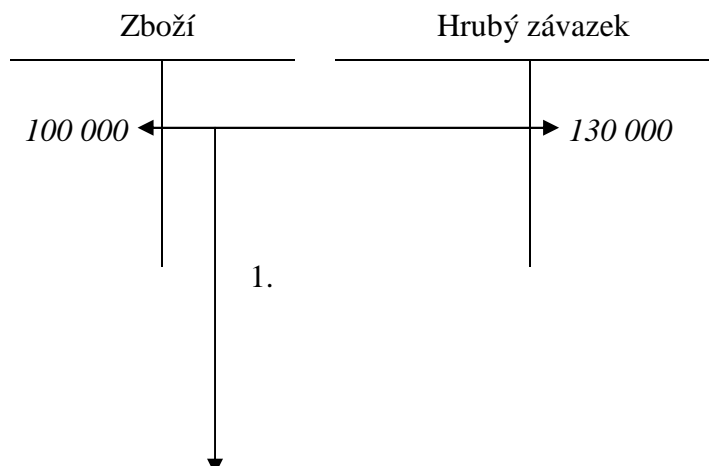


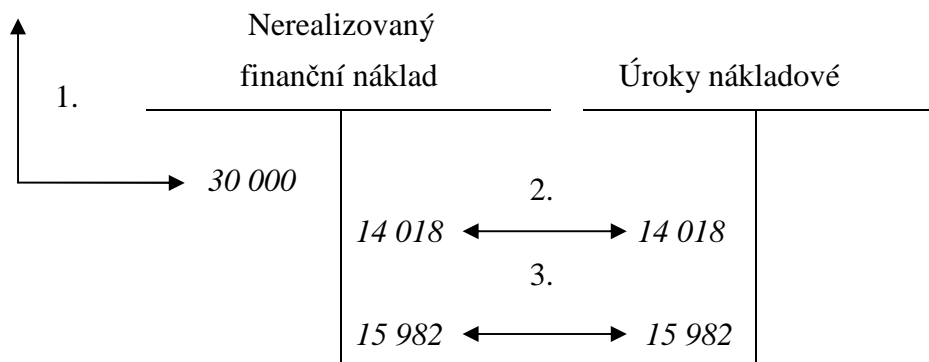
Legenda ke schématu 5:

1. Nákup zboží na fakturu k 1.1.20x1. Je zachycena současná hodnota závazku resp. čistý závazek k 1.1.20x1 je v hodnotě 100 000 Kč.
2. Zaúčtování úroků k 31.12.20x1. Je zachycena současná hodnota závazku resp. čistý závazek k 31.12.20x1 v hodnotě 114 018 Kč.
3. Zaúčtování úroků k 31.12.20x2. Je zachycena současná hodnota závazku resp. čistý závazek k 31.12.20x2 je v hodnotě 130 000 Kč.

Zdroj: vlastní zpracování

Schéma 6: Zaúčtování nákupu zboží s odloženou platbou z pohledu kupujícího s použitím účtu časového rozlišení (varianta b)





Legenda ke schématu 6:

1. Nákup zboží na fakturu k 1.1.20x1. *Současná hodnota závazku resp. čistý závazek k 1.1.20x1 v hodnotě 100 000 Kč (vykázáno v rozvaze) je zachycen pomocí hrubého závazku 130 000 Kč a nerealizovaných finančních nákladů 30 000 Kč.*
2. Zaúčtování úroků k 31.12.20x1. *Je zachycena současná hodnota závazku resp. čistý závazek k 31.12.20x1 je v hodnotě 114 018 Kč (130 000 – 30 000 + 14 018).*
3. Zaúčtování úroků k 31.12.20x2. *Je zachycena současná hodnota závazku resp. čistý závazek k 31.12.20x2 v hodnotě 130 000 Kč (130 000 – 30 000 + 14 018 + 15 982).*

Zdroj: vlastní zpracování

B) Je známa pouze budoucí hodnota pohledávky nebo závazku

Při prvotním vykázání není známá současná hodnota pohledávky či závazku (čistá pohledávka či čistý závazek). Je známá hodnota pohledávky či závazku v době splatnosti (nominální hodnota).

❖ Metodický postup 3: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé budoucí hodnotě

Návodem pro výpočet úroků jednotlivých období a pro účetní zachycení dlouhodobé pohledávky či závazku (viz kapitola 2.7.3.2) je následující postup:

- 1) **Stanovení úrokové sazby** vycházející z úrovně úrokové sazby potenciálního bankovního úvěru.
- 2) **Výpočet současné hodnoty** pohledávky či závazku pokud transakce proběhly na počátku popř. na konci účetního období:

$$X_0 = \frac{X_n}{(1+i)^n}$$

X_n budoucí hodnota platby

X_0 současná hodnota platby

n počet období

V případě, že je potřeba pro účely sestavení účetní závěrky zohlednit část roku, (transakce proběhla jindy než na počátku účetního období nebo naopak, platba bude uskutečněna v průběhu některého z dalších účetních období) bude účetní jednotka při výpočtu současné hodnoty postupovat dle následujícího vzorce:

$$X_0 = \frac{x_n}{(1+i)^n \times (1+i \times t)}$$

t ... za t bude dosazen počet dní smluvního vztahu dělený počtem dní v roce
(viz standardy pro výpočet doby splatnosti kapitola 2.7.3)

3) **Výpočet úroků jednotlivých let a stanovení současné hodnoty ke každému rozvahovému dni.**

Viz Ad 2) v modelovém příkladu 2.

4) **Zaúčtování odpovídajících částek na odpovídající účty.**

Standard ani zde nepředepisuje, jakým způsobem má být odložená platba zaúčtována. Je možné postupovat obdobným způsobem jako v metodickém postupu 2.

Modelový příklad 2: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé budoucí hodnotě (zohledněny celé roky)

Situace: 1.1.20x1 prodávající poskytl službu kupujícímu za 50 000 Kč s odloženou platbou o dva roky.

Řešení:

Ad 1) Je zvolena úroková sazba potenciálního bankovního úvěru v hodnotě 11%.

Ad 2) Výpočet současné hodnoty dlouhodobé pohledávky či závazku v daném příkladu:

$$x_0 = \frac{50\,000}{1,11^n} = 40\,581$$

Ad 3) Výpočet úroků jednotlivých let a současné hodnoty pohledávky či závazku s údaji z uvedeného příkladu je uveden v tabulce 2:

Tabulka 2: Výpočet úroků a stanovení současné hodnoty k rozvahovému dni

Hodnota*/ k datu	Výpočet úroku	Úrok / k datu	Hodnota* / k rozvahovému dni
40 581 / 1.1.20x1	$40\,581 \times 0,11$	4 464 / 31.12.20x1	45 045 / 31.12.20x1
45 045 / 1.1.20x2	$45\,045 \times 0,11$	4 955 / 31.12.20x2	50 000 / 31.12.20x2

* Současná hodnota pohledávky nebo závazku k určitému datu

Zdroj: vlastní zpracování

Ad 4) Zaúčtování jednotlivých částek proběhne na stejných principech jako ve schématech 3 – 6.

Modelový příklad 3: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé budoucí hodnotě (zohledněna část roku)

Situace: (Příklad je modifikací příkladu č. 3). 1.1.20x1 prodávající poskytl službu kupujícímu za 50 000 Kč s odloženou platbou do 30.4.20x3 (tedy platba je odložena o dva roky a 4 měsíce).

Řešení:

Ad 1) Je zvolena úroková sazba potenciálního bankovního úvěru v hodnotě 11%.

Ad 2) Výpočet současné hodnoty dlouhodobé pohledávky či závazku v daném příkladu:

$$x_0 = \frac{50\,000}{(1+0,11)^2 \times (1+0,11 \times 0,33)} = \frac{50\,000}{1,2321 \times 1,0366663} = 39\,145,79$$

$$t = \frac{120}{360} = 0,33333$$

Pro stanovení t byl použit standard 30E/360, viz kapitola 2.7.3, str. 49.

Ad 3) Výpočet úroků jednotlivých let a současné hodnoty pohledávky či závazku s údaji řešeného příkladu je uveden v následující tabulce:

Tabulka 3. Výpočet úroků a stanovení současné hodnoty k rozvahovému dni

Hodnota*/ k datu	Výpočet úroku	Úrok / k datu	Hodnota* / k rozvahovému dni
39 146 / 1.1.20x1	$39\,146 \times 0,11$	4 306 / 31.12.20x1	43 452 / 31.12.20x1

43 452 / 1.1.20x2	$43\,452 \times 0,11$	4 780 / 31.12.20x2	48 232 / 31.12.20x2
48 232/ 1.4.20x3	$48\,232 \times 0,11/3^{**}$	1 768	50 000 / 30.4.20x3

* Současná hodnota pohledávky nebo závazku k určitému datu

** Roční sazba je dělena třemi, protože čtyři měsíce jsou třetina roku.

Zdroj: vlastní zpracování

Ad 4) Zaúčtování jednotlivých částek proběhne na stejných principech jako ve schématech 3 – 6.

5.2.4 Obecný postoj k ocenění položek účetních výkazů v České republice

V České republice není tradice ve vykazování položek v jejich reálné hodnotě. Kromě vymezených finančních aktiv nezná česká právní úprava přeceňování položek účetních výkazů na jejich reálnou hodnotu. Historická cena je považována za „přesnou“, protože kopíruje cenu, která je „na papíře“. Je však třeba se zamyslet nad vypovídací schopností této informace. Potřebuje uživatel účetních informací znát spíše hodnotu, za kterou byla položka pořízena (případně ze které bylo odepisováno – zůstatková účetní hodnota) nebo spíše hodnotu, za kterou by bylo možno položku zpeněžit v současné době? Odpověď je jednoznačná. Užitečnější je informace o aktuální hodnotě. Otázkou je, jakým způsobem takovou hodnotu stanovit, aby nedocházelo k (záměrnému) zkeslování informací.

Obecně panuje v České republice nedůvěra ke stanovování reálné hodnoty, protože se vždy jedná o odhad. Jde o to, aby se jednalo o co nejpřesnější, kvalifikovaný a zdůvodněný odhad aktuální hodnoty položky účetního výkazu. Jen tak přinese účetní závěrka svým uživatelům hodnotnější informace než, když je položka vykázána v historické ceně. Pokud existuje aktivní trh s danou komoditou, pak je chyba odhadu minimální. Složitější je určení reálné hodnoty v případě, když daná komodita obchodována není (na českém nebo zahraničním trhu). Je možné vyžádat si znalecký posudek na stanovení reálné hodnoty položky účetního výkazu. Tak je možné nejlépe předejít případným podezřením z manipulace s hodnotou vykazovaných dat. IFRS pro SME nedává účetním jednotkám za povinnost mít stanovenou reálnou hodnotu znalcem. Tento postup je považován za doporučený. Účetní jednotka musí tedy zvážit, zda utrácet prostředky za znalecký odhad či nikoli.

Kompromisním postupem při stanovování reálné hodnoty položek výkazů by mohlo být využití znaleckého posudku v prvním roce či v prvních letech určování jejich reálné hodnoty, v dalších letech čerpat z postupů praktikovaných profesionály, sledovat změny podmínek majících vliv na reálnou hodnotu položek a na tomto základě pak stavět kvalifikované odhady odborníků v účetní jednotce. Je možno využít nabídky znaleckých ústavů na sestavení finančního modelu, dle kterého by se pravidelné přeceňování (např. Investice do nemovitostí) provádělo. Po určité době (každý druhý rok, za několik let) by bylo vhodné opět zadat stanovení reálné hodnoty znalecké firmě.

Při zavádění IFRS pro SME do podmínek České republiky je pravděpodobné, že představitelé účetní jednotky, kteří budou provádět odhady současné hodnoty budoucích peněžních toků, budou na pochybách, zdali zvolili správné odhady a úsudky. Je však třeba si uvědomit, že pomocí i méně přesného odhadu diskontní sazby lze lépe vyjádřit hodnotu položky k datu účetní závěrky než nediskontovanou hodnotou. Pravdou je, že ne každý účetní pracovník bude schopen kvalifikované odhady provádět. Logicky se účetní profese rozdělí do dvou kategorií. První kategorií bude „účetní metodik“ (anglicky odpovídá termín *accountant*) a druhou „účetní“ v dnešním slova smyslu – ten, kdo účtuje (anglicky *bookkeeper*).

Dlužno podotknout, že pokud ve skutečnosti nedochází k navýšení hodnoty položky výkazů nad hodnotu evidovanou v účetních záznamech, je v podstatě položka vykázána ve své reálné hodnotě i když je oceněna v režimu historické ceny (tedy i dle české právní úpravy). Pokud je aktuální hodnota aktiva nižší, než je evidováno v účetnictví, provede se snížení hodnoty majetku na předpokládanou prodejní cenu (sníženou o odhadnuté náklady na případné dokončení a prodej). Dle IFRS pro SME se hovoří o zachycení ztráty ze snížení hodnoty majetku, pokud se jedná o dočasné snížení hodnoty majetku, jedná se dle české právní úpravy o opravnou položku. Pokud se zpětně hodnota aktiva zvýší, je i v účetnictví toto navýšení zachyceno. Tedy opět je v účetnictví evidována předpokládaná hodnota při realizaci aktiva. Ovšem nikdy není při použití modelu pořizovací ceny hodnota majetku navýšena nad původně snižované účetně zachycené ocenění. Více viz kapitola 2.10.

5.3 Přejít na IFRS pro malé a střední podniky

Přechází-li účetní jednotka z účetního výkaznictví založeného na českém právním rámci na účetní výkaznictví vycházející z pravidel IFRS pro malé a střední podniky, má za povinnost při prvním sestavení účetní závěrky dle mezinárodního standardu vykázat aktiva, závazky a položky vlastního kapitálu ve struktuře a ocenění vyžadovaném standardem IFRS pro SME (viz kapitola 2.4.3).

V oblasti dlouhodobého hmotného majetku přechod na IFRS pro SME znamená, že účetní jednotka musí minimálně rozlišit majetek užívaný účetní jednotkou a majetek, který účetní jednotka drží z důvodu dalšího zhodnocení nebo jej pronajímá jiné účetní jednotce. Rozlišení majetku dle účelu použití je nezbytné hlavně z toho důvodu, že každá skupina majetku je oceněna na jiných principech. Není-li do hodnoty majetku, který je zařazen do položky Pozemky, budovy a zařízení, započítána odhadovaná hodnota budoucích nákladů na likvidaci aktiva a uvedení místa do původního stavu, může účetní jednotka odhadnout tyto náklady až k datu přechodu (nemusí tedy určovat tuto složku pořizovací ceny zpětně). Při prvním přijetí standardu může být za domnělou pořizovací cenu položek Pozemků, budov a zařízení a položek Investic do nemovitostí považována jejich reálná hodnota k datu sestavení závěrky nebo hodnota přecenění, které bylo provedeno dle principů předcházejícího účetního rámce k datu sestavení závěrky nebo před datem přechodu (viz kapitola 2.8.1). Více viz kapitola 5.4.1. Biologická aktiva zařazená do dlouhodobého majetku (např. zvířata základního stáda, dostihová a tažná koně, sady, chmelnice apod.) by měla být vykázána při prvotním uznání i ke každému rozvahovému dni ve své reálné hodnotě (snížené o předpokládané prodejní náklady). Výjimkou může být situace, kdy reálnou hodnotu nelze zjistit bez vynaložení neúměrných nákladů. V tom případě může být biologické aktivum při prvotním vykázání oceněno pořizovacími náklady a je pravidelně odpisováno, případně je jeho hodnota upravena o ztráty ze snížení hodnoty (viz kapitola 2.10). Více viz kapitola 5.4.5. Právní úprava České republiky nerozlišuje majetek dle způsobu použití a nepřipouští přecenění hmotného a nehmotného majetku směrem nahoru. V podmínkách České republiky, by tedy mohla být za domnělou pořizovací cenu při přechodu na IFRS pro SME považována hodnota dlouhodobého hmotného majetku (pořizovací cena minus oprávek) upravená opravnou položkou.

V dlouhodobých nehmotných aktivech musí být vykázán pouze majetek povolený standardem a to v ocenění standardem požadovaném. Tedy nejsou vykázány např. zřizovací výdaje nebo hodnota výzkumu a vývoje ve vlastní režii.

Účetní jednotka musí nehmotný majetek reklasifikovat. Při prvním přijetí standardu může být za domnělou pořizovací cenu položek Dlouhodobého nehmotného majetku považována jejich reálná hodnota k datu sestavení závěrky nebo hodnota přecenění, které bylo provedeno dle principů předcházejícího účetního rámce k datu sestavení závěrky nebo před datem přechodu. V podmínkách České republiky, by tedy mohla být za domnělou pořizovací cenu při přechodu na IFRS pro SME považována hodnota dlouhodobého hmotného majetku upravená opravnou položkou. U dlouhodobého nehmotného majetku budou přepracovány původní odpisové plány, nejsou-li v souladu se standardem IFRS pro SME (viz kapitola 2.9.1). Více viz kapitola 5.4.1.1.

Krátkodobé závazky a krátkodobé pohledávky jsou v zásadě ponechány v původním ocenění. Ovšem hodnotu dlouhodobých závazků a pohledávek je nutné přepočítat na jejich současnou hodnotu (2.7.3). Více viz kapitola 5.2.3.

Velké změny musí účetní jednotka zachytit ve svých výkazech, pokud určí, že smlouva k datu přechodu na IFRS pro SME obsahuje finanční leasing. Předmět finančního leasingu a zároveň závazek zaplatit vykáže ve svém výkazu o finanční situaci nájemce, pronajímatel eviduje pohledávku z finančního leasingu (viz 2.11.2). Více viz kapitola 5.5.

U zásob musí účetní jednotka dbát na to, aby hodnota zásoby evidované v účetnictví nepřevyšovala její prodejní cenu sníženou o odhadnuté náklady na dokončení a prodej (viz kapitola 2.13.1.3). Více viz kapitola 5.6.8.

Účetní jednotka má za povinnost zveřejnit všechny podstatné informace týkající se přechodu z původního rámce účetního výkaznictví na IFRS dle SME. Je nutné vysvětlit, v čem spočívá podstata každé změny účetního pravidla; jak ovlivnila finanční situaci podniku, výkonnost a peněžní toky. Účetní jednotka musí zveřejnit srovnání vlastního kapitálu vykázaného dle předchozího účetního rámce s vlastním kapitálem vykázaným dle IFRS pro SME a to k datu přechodu na IFRS pro SME a k datu poslední roční závěrky dle předchozího rámce. Autorka disertační práce považuje za náročné splnit další požadavek na zveřejnění, a to porovnat výsledek hospodaření dosažený za účetní období, které bylo zaznamenáno dle předchozího rámce účetního výkaznictví s výsledkem hospodaření dle IFRS pro SME za stejné období. Pokud nelze některé položky zahajovacího výkazu o finanční situaci přepočítat tak, aby vyhovovaly standardu IFRS pro SME,

odliší účetní jednotka tyto údaje a provede úpravy, které nebylo možno provést k datu přechodu v prvním možném období, kdy je toto proveditelné. Jestliže účetní jednotka nedokáže zveřejnit informace vyžadované standardem za předchozí období, musí informovat uživatele účetních výkazů, že jsou tyto informace vynechány (viz kapitola 2.4.3).

Konkrétní kroky a postupy ve vybraných stěžejních oblastech při sestavování účetních výkazů při přechodu z jiného rámce účetního výkaznictví na IFRS pro malé a střední podniky jsou popsány v kapitolách týkajících se vykazování jednotlivých položek aktiv, závazků (dluhů) a vlastního kapitálu finančních výkazů dle IFRS pro SME.

5.4 Dlouhodobý majetek (DM)

V kapitole Dlouhodobý majetek jsou shrnuty požadavky jednotlivých oddílů mezinárodního standardu pro malé a střední podniky IFRS pro SME týkající se vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Oddíly standardu řeší odděleně tzv. Pozemky, budovy a zařízení, Investice do nemovitostí (hmotný majetek) a Dlouhodobý nehmotný majetek. V disertační práci je problematika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku řešena souhrnně. Nejprve je práce zaměřena na vykázání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při jeho vstupu do účetnictví a to jednak při přechodu účetní jednotky z jiného účetního rámce na IFRS pro SME a jednak při každém prvotním vykázání v dalších letech fungování firmy. Dále se práce zabývá vykázáním majetku ke každému rozvahovému dni. Pozornost je zaměřena na stanovení účetních odpisů, porovnání různých odpisových metod a jejich vlivu na výsledek hospodaření a na vyřazování majetku z účetnictví.

5.4.1 Prvotní vykázání DM

Majetek může účetní jednotka nabyt různými způsoby. Běžně nabývá účetní jednotka dlouhodobý majetek nákupem. Dle způsobu nabytí majetku bude stanovena pořizovací cena majetku, tedy hodnota, ve které bude majetek prvotně zaevidován v účetních záznamech. Při přechodu na účtování a vykazování dle IFRS dle SME a při každém prvotním vstupu majetku do účetnictví je nutné majetek rozčlenit do požadovaných kategorií. Při klasifikaci majetku musí mít účetní jednotka na mysli podstatu majetku (hmotná, nehmotná) a způsob využití majetku (vlastní užití, pronájem apod.) (viz kapitoly 2.8.1 a 2.9.1). Do přehledu o prvotním vykázání majetku je v disertační práci zahrnut i majetek v režimu leasingu. Podrobněji je operativnímu a předně finančnímu leasingu věnována kapitola 5.5.

5.4.1.1 Klasifikace a ocenění DM při první aplikaci IFRS pro SME

Při první aplikaci mezinárodního standardu IFRS pro SME musí účetní jednotka, která přechází z účetnictví vedeného dle českých právních předpisů, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek překlasifikovat z původní klasifikace na klasifikaci, která odpovídá požadavkům IFRS pro SME a zároveň musí majetek ocenit dle požadavků IFRS pro SME pro přechod na tento standard.

❖ Metodický postup 4: Reklasifikace DM při první aplikaci IFRS pro SME

Reklasifikace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle daných rozhodovacích kritérií (viz kapitola 2.8, 2.9 a 2.11.2) z původního členění na:

HMOTNÝ MAJETEK:

- a) Pozemky, budovy a zařízení (majetek v užívání) - včetně nemovitého a movitého majetku najímaného na finanční leasing (doporučuje se vykázat na zvláštním řádku rozvahy),
- b) Investice do nemovitostí (nemovitosti ke kapitálovému zhodnocení, pronajímané nemovitosti) – včetně nemovitostí najímaných na finanční leasing, které jsou dále pronajímané na operativní leasing.

NEHMOTNÝ MAJETEK:

- c) Nehmotná aktiva jiná než goodwill dle daných rozhodovacích kritérií (viz schéma 9).
Nehmotná aktiva, která dle IFRS pro SME nemají být zařazena v dlouhodobých aktivech (např. zřizovací výdaje, výdaje na výzkum a vývoj ve vlastní režii), musí být vyřazena. Hodnota vyřazených aktiv ovlivní nerozdělený výsledek hospodaření minulých let (případně jinou položku vlastního kapitálu).

Rozhodovací diagram o klasifikaci a ocenění hmotného a nehmotného majetku viz schéma 8.

❖ Metodický postup 5: Ocenění DM při první aplikaci IFRS pro SME

Účetní jednotka ocení dlouhodobý majetek v zahajovacím výkazu k datu přechodu na IFRS pro SME dle následujících pravidel (viz kapitola 2.4.3, 2.8, 2.9 a 2.11.2):

HMOTNÝ MAJETEK:

- a) **Pořizovací cenou** Pozemky, budovy a zařízení:
Účetní jednotka zvolí ze dvou následujících možností stanovení pořizovací ceny pozemků, budov nebo zařízení (které bude užívat ke své činnosti) při prvotním vstupu do účetnictví:

- aa) Historická cena převzatá z předchozího účetnictví. Ve specifických případech účetní jednotka přičte k ceně částku odhadu nákladů na demontáž, odstranění majetku a uvedení místa do původního stavu (viz kapitola 2.8.1.2), . Může to být odhad ke dni přechodu na IFRS pro SME nebo odhad ke dni vzniku závazku (původní datum pořízení majetku).
- ab) Reálná hodnota k rozvahovému dni (domnělá pořizovací cena), jedná se vlastně o potenciální pořizovací cenu v době přechodu na IFRS pro SME
- b) **Reálnou hodnotou** Investice do nemovitostí ke dni přechodu na IFRS pro SME
- c) Nižší z **reálné hodnoty** a **současné hodnoty minimálních leasingových plateb** (SHMLP) u majetku najatého na finanční leasing (stanovení hodnoty viz kapitola 5.5, metodický postup 11).

NEHMOTNÝ MAJETEK:

Pořizovací cenou

Účetní jednotka zvolí ze dvou následujících možností stanovení pořizovací ceny nehmotného majetku při prvotním vstupu do účetnictví:

- a) Historická cena převzatá z předchozího účetnictví
- b) Reálná hodnota k rozvahovému dni (domnělá pořizovací cena), jedná se o potenciální pořizovací cenu v době přechodu na IFRS pro SME

5.4.1.2 Ocenění DM při prvotním vykázání v dalších letech dle IFRS pro SME

V dalších letech, po první aplikaci IFRS pro SME, je při prvotním vykázání majetek zařazovaný do dlouhodobých aktiv vykázán v následujícím ocenění.

❖ Metodický postup 6: Ocenění DM při prvotním vykázání v dalších letech aplikace IFRS pro SME

V dalších letech při prvotním vykázání majetku bude postupováno následujícím způsobem (viz kapitola 2.8, 2.9 a 2.11).

HMOTNÝ MAJETEK bude oceněn v:

Pořizovací ceně

Pozemky, budovy a zařízení (viz kapitola 2.8.1, 2.11.2),

Investice do nemovitostí (viz kapitola 2.9.1).

Pořizovací cena je:

- a) kupní cena, včetně právních a brokerských poplatků, dovozních cel a nevratných daní po odpočtu obchodních slev a rabatů plus veškeré náklady přiřaditelné k aktivu při pořízení aktiva plus prvotní odhad nákladů na demontáž, odstranění majetku a obnovu místa při pořízení aktiva dodavatelsky (nákupem),

- b) reálná hodnota aktiva pořizovaného v rámci podnikové kombinace ke dni akvizice,
- c) reálná hodnota aktiva pořizovaného se státní dotací ke dni obdržení dotace nebo k datu nároku na dotaci,
- d) reálná hodnota aktiva pořizovaného směnou,
- e) reálná hodnota aktiva postoupeného při směně, pokud nelze stanovit reálnou hodnotu aktiva směnou pořízeného (viz bod. d) ,
- f) účetní hodnota aktiva postoupeného při směně, pokud nelze stanovit reálnou hodnotu aktiva pořizovaného nebo postoupeného při směně (viz bod d e) nebo když směna nemá komerční charakter,
- g) nižší z reálné hodnoty a současné hodnoty minimálních leasingových plateb zvýšené o přímé náklady nájemce vztahující se k uzavření smlouvy.

Modelový příklad 4: Stanovení pořizovací ceny DM při nákupu se zahrnutím odhadovaných nákladů na likvidaci a uvedení místa do původního stavu

Situace: Účetní jednotka zakládá 1.1.20x0 skládku odpadů (skládku je stavbou), kterou zamýšlí provozovat po dobu čtyř let. Dle zákonů dané země je účetní jednotka povinna po skončení provozu skládku zlikvidovat a místo uvést do původního stavu včetně provedení sanace pozemku. Náklady na založení skládky byly 800 000 Kč. Odhadované náklady na likvidaci skládky a uvedení místa do původního stavu v roce 20x3 jsou odhadovány na 300 000 Kč. Diskontní faktor byl stanoven s ohledem na očekávanou míru inflace a na konkrétní podmínky účetní jednotky na 7%.

Řešení: Potřebné údaje k účetnímu zachycení odhadovaných nákladů na likvidaci skládky odpadů a na obnovu místa jsou uvedeny v následující tabulce, pod tabulkou jsou uvedeny potřebné výpočty. Schéma 7 zobrazuje účetní zachycení dané situace.

Tabulka 4: Výpočet současné hodnoty nákladů na likvidaci skládky a hodnoty úroků

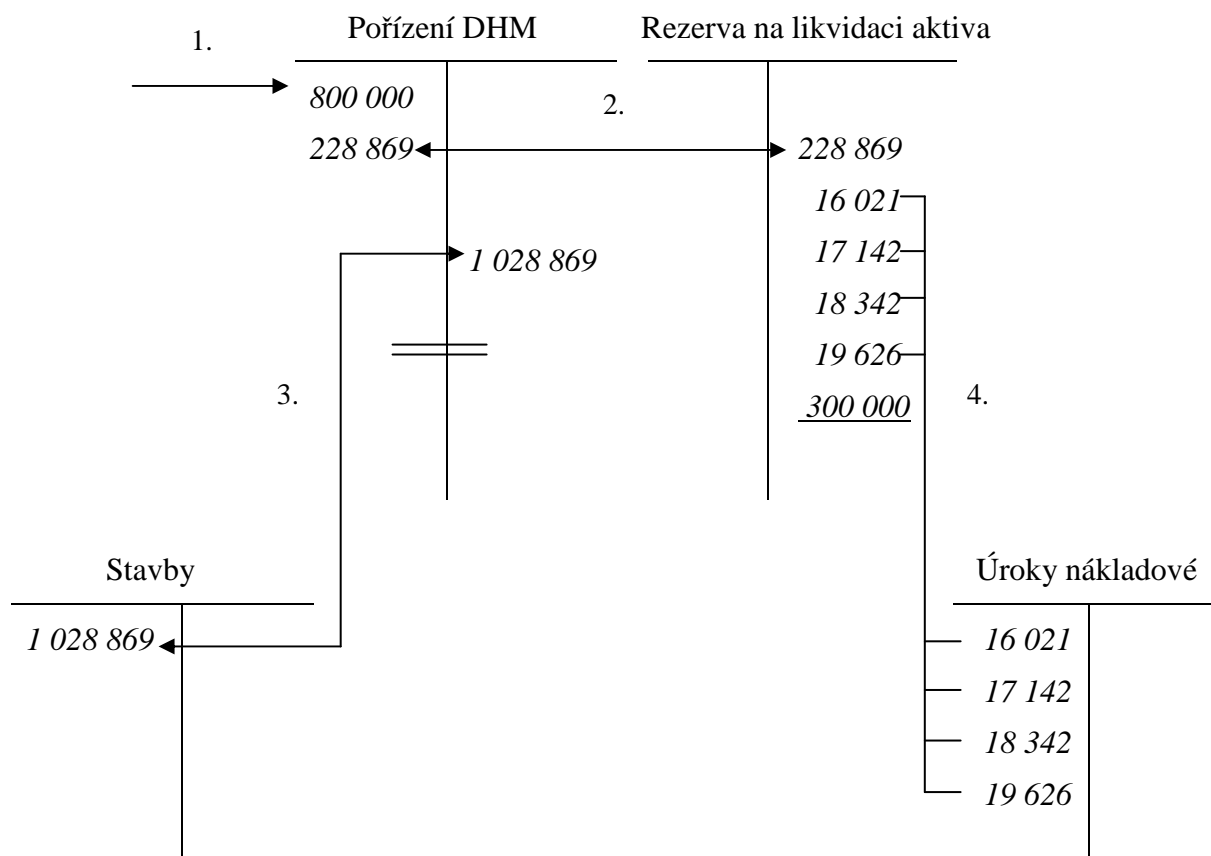
Rok	Současná hodnota	Úrok
1. 1.20x0	228 869	
31.12.20x1	244 890	16 021
31.12.20x2	262 032	17 142
31.12.20x3	280 374	18 342
31.12.20x4	300 000	19 626
Celkem		71 131

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet současné hodnoty k 1.1.20x0: $300\ 000 / (1,07)^4 = 228\ 869$

Výpočet úroků na konci prvního roku: $228\ 869 \times 0,07 = 16\ 021$

Schéma 7: Účtování o tvorbě rezervy navyšující pořizovací cenu aktiva



Legenda ke schématu 7:

1. Veškeré náklady vstupující do pořizovací ceny aktiva kromě nákladů na tvorbu rezervy.
2. Tvorba rezervy vstupující do pořizovací ceny aktiva (současná hodnota odhadovaných budoucích nákladů na likvidaci aktiva a uvedení místa do původního stavu).
3. Převedení pořizovací ceny aktiva na majetkový účet.
4. Každoroční navýšení rezervy o nákladové úroky. Na konci roku 20x3 hodnota vytvořené rezervy činí požadovaných 300 000 Kč.

Zdroj: vlastní zpracování

NEHMOTNÝ MAJETEK bude oceněn v:

Pořizovací ceně

Pořizovací cena je:

- a) kupní cena, včetně dovozních cel a nevratných daní po odpočtu obchodních slev a rabatů plus veškeré náklady přiřaditelné k aktivu; při samostatném pořízení aktiva,
- b) reálná hodnota aktiva pořizovaného v rámci podnikové kombinace ke dni akvizice,
- c) reálná hodnota aktiva pořizovaného se státní dotací ke dni obdržení dotace nebo k datu nároku na dotaci,
- d) reálná hodnota aktiva pořizovaného směnou,
- e) reálná hodnota aktiva postoupeného při směně, pokud nelze stanovit reálnou hodnotu aktiva směnou pořízeného (viz bod. d),
- f) účetní hodnota aktiva postoupeného při směně, pokud nelze stanovit reálnou hodnotu aktiva pořizovaného nebo postoupeného při směně (viz bod d e) nebo když směna nemá komerční charakter.

5.4.2 Ocenění při následném vykázání DM

Kapitola je zaměřena na ocenění majetku k rozvahovému dni. Odpisy, vyřazení majetku a ztráty ze snížení hodnoty jsou podrobněji rozpracovány v kapitolách 5.4.4 a 5.4.5.

5.4.2.1 Ocenění DM při následném vykázání

Při následném vykázání, k rozvahovému dni, je dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vykázán v následujícím ocenění:

❖ **Metodický postup 7: Ocenění DM při následném vykázání k rozvahovému dni**

Při následném vykázání majetku bude postupováno následujícím způsobem (viz kapitola 2.8, 2.9 a 2.11.2):

HMOTNÝ MAJETEK v:

- a) **Pořizovací ceně snížené o Oprávky, případně o Ztráty ze snížení hodnoty**,
Pozemky, budovy a zařízení,
- b) **Reálné hodnotě** Investice do nemovitostí k rozvahovému dni každého účetního období.

NEHMONTÝ MAJETEK v:

Pořizovací ceně snížené o Oprávky, případně o Ztráty ze snížení hodnoty.

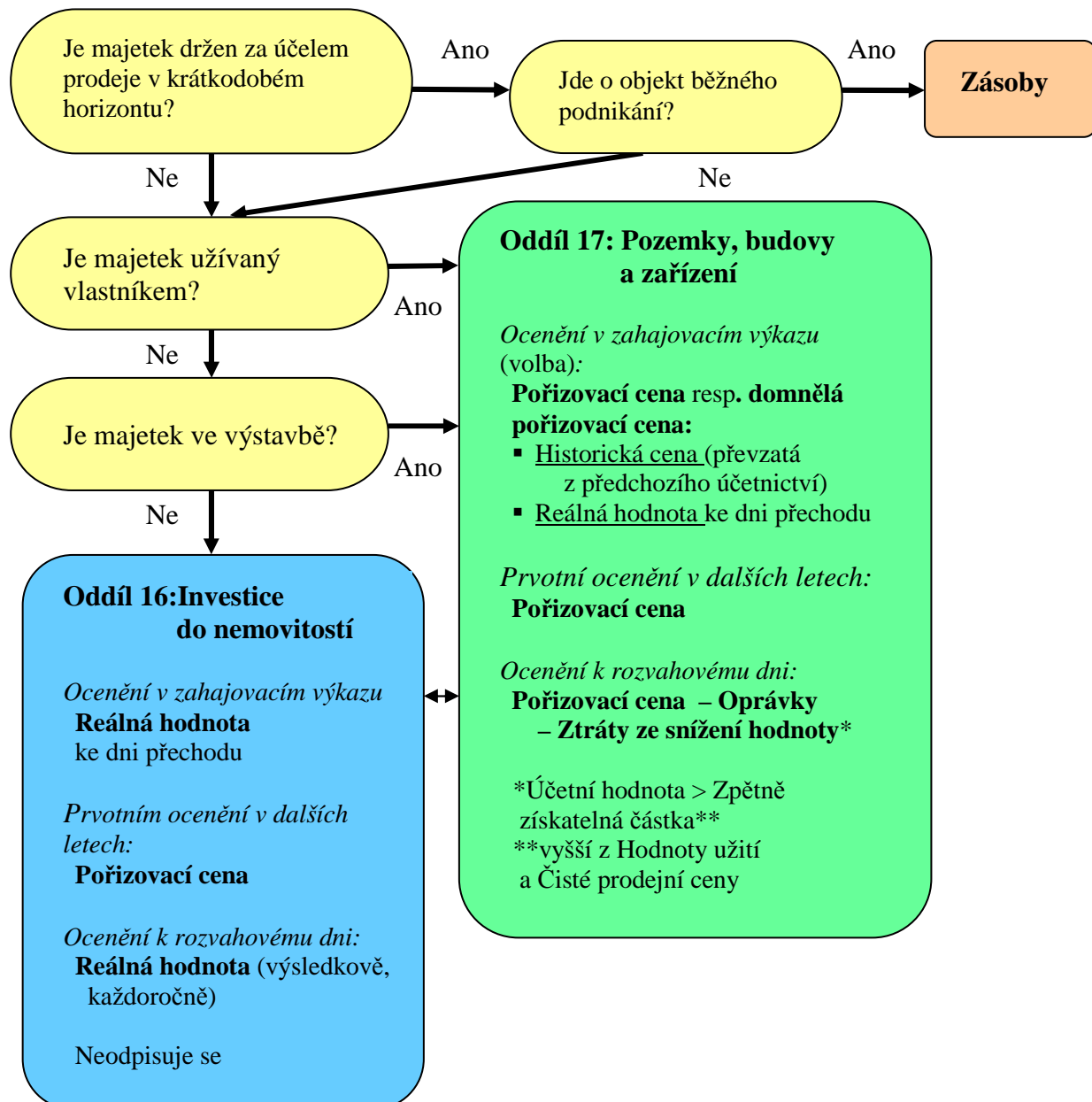
Oprávky vyjadřují celkové opotřebenění majetku za dobu jeho užívání účetní jednotkou. Hodnota oprávek se odvíjí od zvoleného způsobu odpisování majetku. Pokud účetní hodnota aktiva převyšuje tzv. zpětně získatelnou částku z užívání či prodeje aktiva, je o rozdíl těchto částek snížena hodnota aktiva; je tedy zachycena **ztráta ze snížení hodnoty** (viz kapitola 5.4.5).

K úplnému přehledu o vykazování dlouhodobého hmotného majetku je nutné dodat, že dlouhodobý majetek, který pochází ze zemědělské činnosti, tzv. biologická aktiva, je oceňován dle specifických pravidel dle Oddílu 34 – Specializované činnosti. Biologické aktivum je při svém prvotním uznání oceněno reálnou hodnotou sníženou o předpokládané náklady prodeje a ke každému rozvahovému dni je přeceňováno na aktuální reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje. Standard povoluje ocenění biologických aktiv historickou cenou (k rozvahovému dni pořizovací cenou sníženou o kumulované oprávk y a kumulované ztráty ze snížení hodnoty) pouze v případě, že reálná hodnota není určitelná bez neúměrných nákladů nebo úsilí. Předpokládá se, že biologická aktiva budou vykázána na zvláštním řádku výkazu o finanční situaci a v komentáři k účetní závěrce budou zveřejněny adekvátní informace. Více o biologických aktivech (dlouhodobého i oběžného majetku viz kapitola 5.6.1).

5.4.3 Rozhodovací diagramy o klasifikaci hmotného a nehmotného majetku a jeho oceňování dle IFRS pro SME

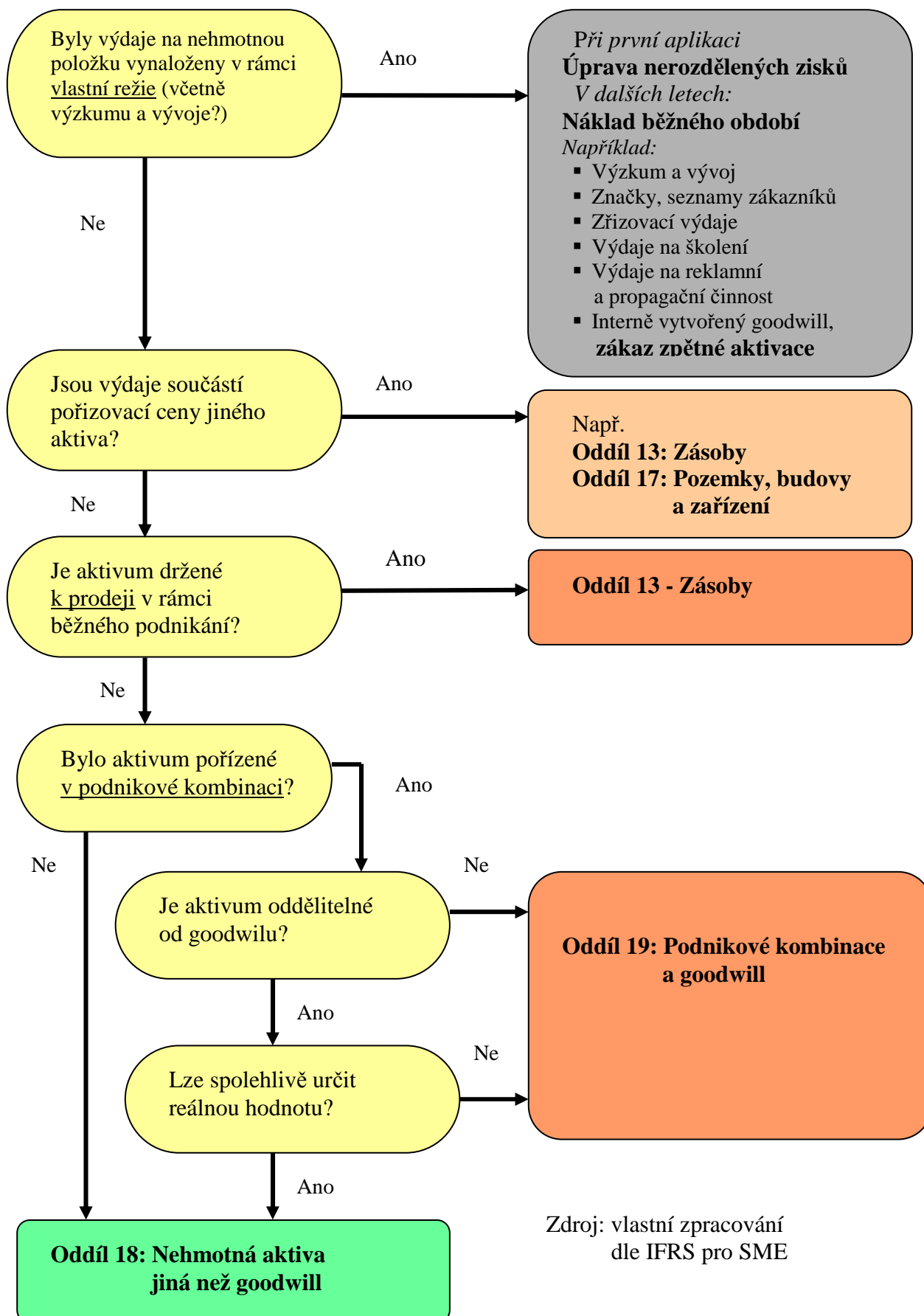
Jednotlivé kroky rozhodovacího procesu, který vede ke správné klasifikaci hmotného a nehmotného majetku a jeho ocenění k rozvahovému dni jednotlivých účetních období včetně rozvahového dne zahajovacího výkazu o finanční situaci při první aplikaci standardu dle IFRS pro SME, jsou uvedeny v následujících schématech 8 - 10.

Schéma 8: Rozhodovací diagram o klasifikaci hmotného majetku a jeho oceňování dle IFRS pro SME.



Zdroj: vlastní zpracování dle IFRS pro SME

Schéma 9: Rozhodovací diagram o klasifikaci nehmotného majetku dle IFRS pro SME



Zdroj: vlastní zpracování dle IFRS pro SME

Schéma 10: Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku dle IFRS pro SME, oddíl 18

Oddíl 18: Nehmotná aktiva jiná než goodwill	
Ocenění	Způsob pořízení
<p><i>Ocenění v zahajovacím výkazu (volba) :</i> Pořizovací cena resp. domnělá pořizovací cena:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Historická cena</u> (převzatá z předchozího účetnictví) ▪ <u>Reálná hodnota</u> ke dni přechodu <p><i>Prvotní ocenění dalších letech:</i> Pořizovací cena:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Kupní cena</u> (včetně cla, nevratných daní, bez slev a rabatů) plus <u>přímo přiřaditelné náklady</u> Samostatné pořízení ▪ <u>Reálná hodnota</u> pořizovaného aktiva: <ul style="list-style-type: none"> - k datu akvizice Součást podnikové kombinace - k datu přijetí dotace či k datu nároku na dotaci Státní dotací - k datu směny a) Směnou za jiné aktivum b) Směnou, pokud nelze a) ▪ <u>Účetní hodnota</u> směňovaného aktiva c) Směnou, pokud nelze a) b) nebo není komerční směna <p><i>Následné ocenění:</i> Pořizovací cena – Oprávky* – Ztráty ze snížení hodnoty**</p> <p>* Oprávky = kumulované odpisy; každé nehmotné aktivum odpisováno a to max. po dobu životnosti (plyne ze smluv a jiných práv), není-li spolehlivý odhad doby životnosti (d.ž.), je d.ž. 10 let</p> <p>**Účetní hodnota > Zpětně získatelná částka (vyšší z Hodnoty užívání a Čisté prodejní ceny)</p>	

Zdroj: vlastní zpracování dle IFRS pro SME

5.4.4 Odpisy a vyřazení dlouhodobého majetku

Účetní odpisy majetku mají odrážet skutečné snižování hodnoty majetku a vyjadřovat spotřebu ekonomických užitků.

❖ Metodický postup 8: Stanovení odpisů a vyřazení dlouhodobého HM a NM

V průběhu životnosti dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv (včetně aktiv najatých na finanční leasing) (viz kapitola 2.8.1.2, 2.9.1, 2.11.2) je třeba řídit se následujícím postupem. Na počátku životnosti aktiva:

1. Stanovení odpisové základny.
2. Volba způsobu odpisování, volba odpisové metody.
3. Sestavení odpisového plánu.

V průběhu odpisování

4. Účtování o odpisech.
5. Revize doby životnosti (u časových odpisů) nebo zbytkové hodnoty majetku.
V případě změn, upravit odpisový plán.
6. Revize podmínek užívání aktiva. V případě změn, přistoupit ke změně metody odpisování.

Na konci doby použitelnosti aktiva:

7. Vyřazení aktiva.

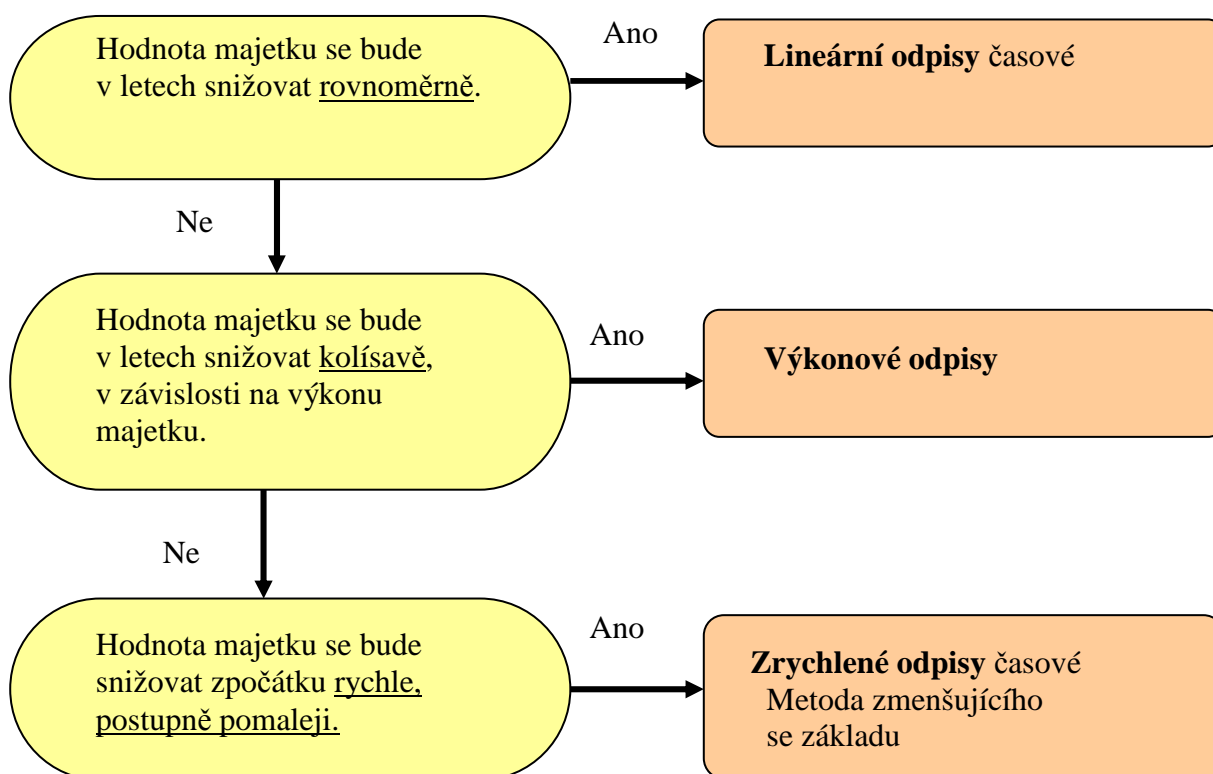
Ad 1) Při zařazení aktiva do užívání, účetní jednotka stanoví částku, která bude odpisována, tzv. odpisovou základnu. Odpisovou základnou může být pořizovací cena aktiva nebo pořizovací cena aktiva snížená o zbytkovou hodnotu (odhadovaná hodnota aktiva v době jeho vyřazení). U dlouhodobých nehmotných aktiv se předpokládá, že zbytková hodnota je nulová. Může však být stanovena, pokud existuje závazek třetí strany, že aktivum na konci jeho životnosti odkoupí nebo existuje aktivní trh s tímto nehmotným aktivem a je předpoklad, že bude existovat i na konci využití aktiva účetní jednotkou. Pokud projde majetek generální opravou, hodnota této opravy navyšuje hodnotu aktiva. (Běžné opravy se vykazují v nákladech daného období).

Ad 2) Při zařazení aktiva do užívání, účetní jednotka určí, zdali aktivum obsahuje významné náhradní díly, komponenty. Komponentou se rozumí část majetku, u které je výše ocenění významná ve srovnání s vyšší ocenění celého majetku (souboru majetku) a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti celého majetku (souboru majetku).

Na komponentu je pak z hlediska odpisování pohlíženo jako na samostatný dlouhodobý majetek, který je odepsán za dobu předpokládaného použití. Při výměně komponenty se ocenění majetku snižuje o hodnotu vyřazované komponenty a zvyšuje se o ocenění nové komponenty (hodnota náhradních dílů plus náklady související s výměnou). V rozvaze se majetek odpisovaný po komponentách vykazuje jako celek. Viz modelový příklad 5, tabulka 5.

Dále účetní jednotka zvolí, na základě odhadu frekvence užívání majetku a tím i jeho opotřebení, jednu z metod odpisování (viz schéma 11). Posloupnost jednotlivých kroků v následujícím schématu není požadována standardem; jedná se o doporučení autorky disertační práce.

Schéma 11: Rozhodovací diagram o použití odpisových metod



Zdroj: vlastní zpracování

Pokud účetní jednotka volí časové odpisy, do odhadované doby použití majetku zohlední jednak technické parametry předmětu odpisování, včetně zvážení jeho morálního opotřebení, tak úmysl, za jak dlouho chce dané aktivum nahradit novým.

Ad 3) Na základě stanovení odpisové základny a metody odpisování, je sestaven odpisový plán, který uvádí, jaká částka bude v průběhu používání aktiva odpisována z jeho hodnoty. Při volbě časových odpisů doba odpisování vychází z odhadu doby, po kterou se očekávají užítky z tohoto aktiva. Nastane-li situace, kdy účetní jednotka nebude moci odhadnout dobu použitelnosti dlouhodobého nehmotného aktiva, stanoví dobu použitelnosti deset let. Na modelových příkladech 5 a 6 jsou názorně demonstrovány výpočty odpisů dlouhodobého majetku dle různých způsobů a odpisových metod.

I. Komponentní odpisy

Majetek je rozdělen na komponenty a každá komponenta je odpisována zvlášť, v modelovém příkladu lineárně.

Modelový příklad 5: Porovnání odpisů dle metody komponentního odpisování s odpisováním majetku jako celku

Situace: Podnik na výrobu a distribuci technického skla zakoupil stroj pro lisování skleněných kuliček v hodnotě 3 600 tis. Kč. Předpokládaná doba použitelnosti celého stroje 12 let. Ovšem bezpečnostní spojka, která je součástí stroje má životnost 4 roky a je tedy potřeba ji po uplynutí dané doby vyměnit. Předpokládaná cena bezpečnostní spojky je 200 tis. Kč. Účetní jednotka považuje spojku za významný náhradní díl (komponentu).

A) Spojka je komponentou pořízeného majetku, pohlíží se na ní jako na dlouhodobý majetek. Podle předpokládané délky životnosti spojky a použití celého stroje jsou vypočteny zvlášť odpisy spojky a zvlášť odpisy stroje (z hodnoty bez spojky). Účetní jednotka postupuje podle pravidel komponentního odpisování.

Řešení: V tabulce 5 jsou vypočteny potřebné údaje pro zaúčtování odpisů jednotlivých let a je zde uveden celkový vliv na výsledek hospodaření v jednotlivých letech užívání majetku resp. hodnota celkového ročního odpisu. Pod tabulkou jsou uvedeny potřebné výpočty.

Tabulka 5: Komponentní odpisy (v tis. Kč)

Položka	1.rok	2.rok	3.rok	4.rok	5.rok	6.rok
Účetní hodnota celého stroje ke konci účetního období	3 266	2 932	2 598	2 464	2 130	1 796
Roční odpis stroje bez spojky	284	284	284	284	284	284
Roční odpis spojky	50	50	50	50	50	50
Vliv na výsledek hospodaření (celkový roční odpis)	- 334	- 334	- 334	- 334	- 334	- 334

pokračování tabulky 5:

Položka	7.rok	8.rok	9.rok	10.rok	11.rok	12.rok
Účetní hodnota celého stroje ke konci účetního období	1 462	1 328	994	660	326	0
Roční odpis stroje bez spojky	284	284	284	284	284	276**
Roční odpis spojky	50	50	50	50	50	50
Vliv na výsledek hospodaření (celkový roční odpis)	- 334	- 334	- 334	- 334	- 334	- 326

Zdroj: Stárová, Čermáková (2010)

**** Pořizovací cena stroje bez bezpečnostní spojky minus odpisy za předchozích jedenáct let. Odpisy roku jedna až jedenáct byly zaokrouhlené na jednotky nahoru, proto odpis posledního (dvanáctého) roku bude mít (zanedbatelně) nižší hodnotu. $(3\ 600 - 200) - (11 \times 284) = 3\ 400 - 3\ 124 = 276$ v tis. Kč**

Odpis stroje je vypočten z ceny bez spojky: $(3\ 600 - 200) / 12 = 284$ (v tis. Kč, zaokrouhleno nahoru) a pokud se nezmění podmínky, zůstane po celou dobu stejný (až na poslední rok, viz **). Hodnota spojky je rozložena v odpisech do předpokládaných čtyř let životnosti spojky tedy $200 / 4 = 50$ (v tis. Kč). Při sestavování výše uvedeného odpisového plánu je nutné neopomenout v každém roce výměny náhradního dílu navýšit účetní hodnotu stroje o 200 tis. V uvedeném příkladu se jedná o čtvrtý a osmý rok. Například na konci čtvrtého roku je účetní hodnota celého stroje vypočtena následovně: účetní hodnota stroje na konci třetího roku provozu minus celkové odpisy plus hodnota nové spojky, tedy $2\ 598 - 334 + 200 = 2\ 464$ (v tis. Kč). Analogicky se bude postupovat na konci osmého roku provozu stroje.

B) Spojka není považována za významnou součást majetku (komponentu). Výměna spojky bude v účetnictví zachycena v nákladech jednorázově jako spotřeba materiálu. Protože je majetek užíván rovnoměrně, je odepisován lineárně.

Řešení: V tabulce 6 jsou vypočteny potřebné údaje pro zaúčtování odpisů jednotlivých let, je zobrazena výměna spojky na konci každého čtvrtého roku užití majetku (200 tis. Kč) a je uveden celkový vliv na výsledek hospodaření v jednotlivých letech užívání majetku.

Tabulka 6 zobrazuje druhou variantu řešení situace modelového příkladu 5. Tentokrát jsou zobrazeny běžné lineární odpisy majetku.

Tabulka 6: Lineární odpisy (v tis. Kč)

Položka	1.rok	2.rok	3.rok	4.rok	5.rok	6.rok
Účetní hodnota stroje ke konci účetního období	3 300	3 000	2 700	2 400	2 100	1 800
Roční odpis stroje	300	300	300	300	300	300
Výměna spojky (spotřeba materiálu)				200		
Vliv na výsledek hospodaření	- 300	- 300	- 300	- 500	- 300	- 300

pokračování tabulky 6:

Položka	7.rok	8.rok	9.rok	10.rok	11.rok	12.rok
Účetní hodnota stroje ke konci účetního období	1 500	1 200	900	600	300	0
Roční odpis stroje	300	300	300	300	300	300
Výměna spojky (spotřeba materiálu)		200				
Vliv na výsledek hospodaření	- 300	- 500	- 300	- 300	- 300	- 300

Zdroj: Stárová, Čermáková (2010)

Porovnání důsledků zvoleného způsobu účetního odpisování

Jedním ze základních úkolů účetnictví je pravdivé zobrazení skutečnosti. Při nepřetržitém (pravidelném) používání stroje dochází k jeho opotřebení relativně rovnoměrně. Součástky, které mají dobu životnosti významně kratší než celý stroj, předají svoji hodnotu vyrobeným produktům za dobu svého používání. Poté jsou vyřazeny z provozu a nahradí je součástky nové. Jejich hodnota v okamžiku pořízení navýší hodnotu stroje a opět postupně přejde do nákladů. Pokud by účetní jednotka ne zvolila odpisování majetku po komponentách, byla by v účetnictví výměna náhradních dílů zaznamenána jako oprava, která by jednorázově zatížila náklady. Výsledek hospodaření by tedy byl, v průběhu let užívání majetku, zatěžován nerovnoměrně. Metoda komponentního odpisování se jeví, i na základě uvedených příkladů, jako metoda, která nejvěrněji zobrazuje skutečnost. Odpisy dlouhodobého majetku jsou při ní rovnoměrně rozloženy do celé doby použití majetku a rovnoměrně také zatěžují výsledek hospodaření. Samozřejmě, že zde vyvstává otázka, zda účetní jednotka dokáže reálně odhadnout dobu použití jednotlivých komponent. I zde platí, že i méně přesný odhad předpokládané doby životnosti komponenty zabezpečí pravdivější zobrazení reality v účetnictví, než když majetek po komponentách odpisovaný není.

Je přirozené, že se v čase může měnit odhad doby použití jednotlivých komponent. Změna odhadu není chybou a je, dle principů mezinárodních standardů, zachycována prospektivně (tj. neupravují se hodnoty minulých let). Jeví se tedy jako účelné odpisovat samostatně části movitého majetku významné hodnoty s významně nižší dobou životnosti po dobu jejich předpokládaného využití v účetní jednotce. Odpisování majetku po komponentách zabezpečí zadržetí zdrojů v podniku a potom není nutné toto zabezpečovat pomocí jiného nástroje. IFRS tedy logicky nepřipouští možnost tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku (na rozdíl od české právní úpravy).

II. Časové a výkonové odpisy

Metoda odpisování by měla být zvolena dle způsobu použití majetku.

Modelový příklad 6: Výpočet časových a výkonových odpisů

Situace: Pořizovací cena automobilu je 430 tis. Kč. Předpokládaná zbytková hodnota je 30 tis. Kč. Úkolem je stanovit výši účetních odpisů a) metodou lineárního odpisu, b) metodou zmenšujícího se základu, je-li předpokládaná doba použitelnosti automobilu 4 roky a c) výkonovou metodou, je-li použitelnost automobilu stanovena na 250 000 km.

Řešení:

Ad a) Lineární odpis

Od pořizovací ceny se odečte předpokládaná zbytková hodnota aktiva a takto stanovená odpisová základna je vydělena počtem let předpokládaného užití majetku v podniku.

Následující tabulka zobrazuje řešení příkladu 6 lineární metodou odpisování.

Tabulka 7: Odpisy lineární metodou

Rok	Odpis		Zůstatková cena
	Výpočet	Částka	
1.	$400\ 000 : 4$	100 000	300 000
2.	$400\ 000 : 4$	100 000	200 000
3.	$400\ 000 : 4$	100 000	100 000
4.	$400\ 000 : 4$	100 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Ad b) Metoda zmenšujícího se základu

Odpis se vypočte jako násobek konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny (klesající proměnná). Jedná se tedy o zrychlené odpisy. Pro stanovení konstantního procenta se běžně používá dvojnásobek lineárního procenta – metoda DDB (Double Declining Balance Method), je možné použít i jiný násobek lineárního procenta, např. 1,5 násobek (viz kapitola 2.8.1.2., str. 54 - 55).

Tabulky 8 a 9 zobrazují řešení příkladu 6 metodou zmenšujícího se základu. Pod tabulkami je proveden výpočet koeficientu.

Tabulka 8: Odpisy metodou zmenšujícího se základu – DDB; 2 násobek lineárního %

Rok	Odpis		Zůstatková cena
	Výpočet	Částka	
1.	$400\ 000 \times 0,5$	200 000	200 000
2.	$200\ 000 \times 0,5$	100 000	100 000
3.	$100\ 000 \times 0,5$	50 000	50 000
4.	Zbytek do odpisové základny 400 000*	50 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet: Lineární procento: $100 / 4 = 25 \%$.

Dvojnásobek lineárního procenta: $2 \times 25\% = 50\%$

Tabulka 9: Odpisy metodou zmenšujícího se základu – DDB; 1,5 násobek lineárního %

Rok	Odpis		Zůstatková cena
	Výpočet	Částka	
1.	$400\ 000 \times 0,375$	150 000	250 000
2.	$250\ 000 \times 0,375$	93 750	156 250
3.	$156\ 250 \times 0,375$	58 594	97 656
4.	Zbytek do odpisové základny 400 000*	97 656	0

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet: Lineární procento: $100 / 4 = 25 \%$.

Jedenapůlnásobek lineárního procenta: $1,5 \times 25\% = 37,5 \%$.

Nevýhodou metody zmenšujícího se základu je, že na konci stanovené doby odpisování není nikdy vypočtená zůstatková cena nula. Celková hodnota odpisu v posledním roce je tedy hodnota, která zbývá do hodnoty odpisové základny (odpisová základna minus suma odpisů zaúčtovaných v předchozích letech).

Ad c) Výkonová metoda

Velikost ročních odpisů závisí na výkonu podaném aktivem v daném roce (v daném účetním období).

Následující tabulka zobrazuje řešení příkladu 6 výkonovou metodou.

Tabulka 10: Odpisy dle výkonu

Rok	Počet ujetých km	Odpisy	
		Výpočet	Částka
1.	100 000	$100/250 \times 400\ 000$ nebo $1,6 \times 100\ 000$	160 000
2.	70 000	$70/250 \times 400\ 000$ nebo $1,6 \times 70\ 000$	112 000
3.	60 000	$60/250 \times 400\ 000$ nebo $1,6 \times 60\ 000$	96 000
4.	40 000	Zbytek do odpisové základny 400 000	32 000

Zdroj: vlastní zpracování

Principiálně lze částky odpisů jednotlivých let vypočítat dvěma způsoby (viz v tabulce 10 sloupec Odpisy Výpočet), buď je odpisová základna násobena poměrem skutečně ujetých km za období a jejich odhadem, nebo jsou km ujeté za období násobeny odhadem výše odpisu na jednotku výkonu (poměrem odpisové základny a odhadem ujetých km, koeficientem). Poslední období se odepíše zbývající částka do hodnoty odpisové základny (odpisová základna minus hodnota odepisovaná ve všech předchozích obdobích).

Ad 4) Zvolí-li účetní jednotka druhové členění výsledovky, o odpisech bude účtovat tak, jak je běžné i při účtování o odpisech dle českých právních norem. Tedy na vrub nákladového účtu Odpisy a ve prospěch kontraktivního účtu Oprávky (resp. kumulované odpisy).

Zvolí-li účetní jednotka účelové členění výsledovky, hodnota odpisů bude navyšovat hodnotu výkonů, na jejichž produkci se dlouhodobý majetek podílí – výroba a prodej výrobků, prodej zboží a služeb. Odpisy majetku spadajícího pod správu či odbyt budou zatěžovat náklady těchto oblastí (příklad názorného zaúčtování v kapitole o zásobách, schéma 20).

Ad 5) V průběhu užívání aktiva, účetní jednotka sleduje, zdali původně odhadnutá doba odpisování a zbytková hodnota odpovídají současným podmínkám. Pokud by se výrazněji odlišovaly, účetní jednotka tyto hodnoty upraví v odpisovém plánu a bude odpisovat majetek dle nových podmínek.

Ad 6) V průběhu doby odpisování, účetní jednotka vyhodnocuje podmínky, za kterých je aktivum užíváno. Pokud došlo ke změně podmínek, které jsou determinanty volby metody odpisování, má účetní jednotka přistoupit ke změně metody. Například, když aktivum přestalo být využíváno rovnoměrně, má účetní jednotka přejít na výkonové odpisy nebo na odpisy zrychlené, dle nastalé situace.

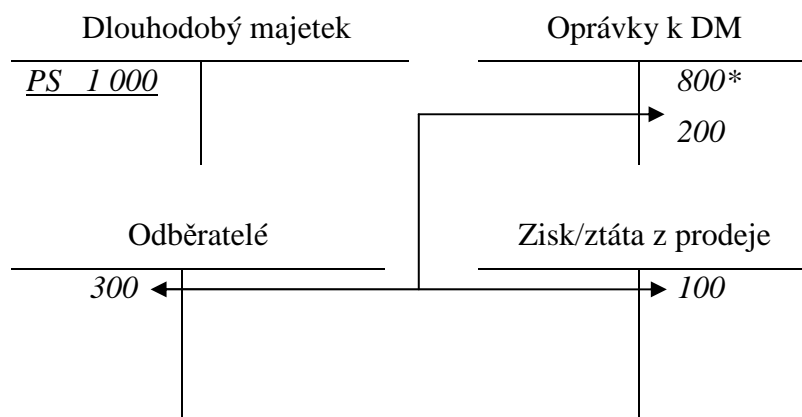
Ad 7) Majetek může být z účetnictví vyřazen z různých důvodů, například v důsledku prodeje či likvidace. Při vyřazení dlouhodobého majetku z účetnictví prodejem, vzniká zisk (přínos) nebo ztráta (újma) (*angl. loss*). Do výsledovky se dostává rozdíl mezi zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku a částkou obdrženou za prodej majetku nebo jeho částí. Nejsou zvlášť účtovány náklady na vyřazení (zůstatková cena DM) a tržby z prodeje DM.

Modelový příklad 7: Zaúčtování prodeje dlouhodobého majetku

Situace: Účetní jednotka eviduje dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně 1 000 peněžních jednotek (p.j.) a k němu hodnotu oprávek k datu vyřazení majetku 800 p.j. Majetek prodává za cenu 300 p.j.

Řešení: Schéma 12 znázorňuje účetní zachycení prodeje dlouhodobého majetku. Zůstatková cena majetku je 200 p.j. a prodejní cena je 300 p.j.. Ve výsledovce je vykázán zisk (přínos) 100 p.j..

Schéma 12: Zaúčtování prodeje dlouhodobého majetku



* Celková hodnota oprávek k datu vyřazení majetku

Zdroj: vlastní zpracování

5.4.5 Snížení hodnoty DM

V průběhu užívání aktiva účetní jednotka nejen účtuje o pravidelných odpisech dlouhodobých aktiv, jimiž vyjadřuje pravidelné snižování hodnoty vycházející z odhadu fyzického i morálního opotřebení aktiva, ale také sleduje, zdali se hodnota zachycená v účetnictví neodchyluje od „skutečné“ hodnoty. Testování snížení hodnoty aktiva a účetní zachycení ztráty ze snížení hodnoty je uvedeno v následujících metodických postupech.

❖ **Metodický postup 9: Testování snížení hodnoty dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv:**

Ke každému rozvahovému dni účetní jednotka zjišťuje, zdali účetní hodnota aktiva (2.8.1, 2.9.1, 2.11.2) odpovídá jeho „skutečné hodnotě“ a na základě výsledků testování učiní potřebné účetní kroky. Metodický postup testování snížení hodnoty dlouhodobých aktiv se skládá z následujících kroků (viz kapitola 2.10).

Postup testování snížení hodnoty dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv:

- 1) **Sledování náznaků (indikátorů) snížení hodnoty aktiva** v průběhu užívání aktiva resp. ke každému rozvahovému dni.
- 2) Jestliže existuje náznak (viz ad 1), pak:

Odhad zpětně ziskatelné částky (ZZČ)

a) *jednotlivého aktiva*, není-li to možné, pak:

b) *peněžitelné jednotky*.

ZZČ je vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej

a z hodnoty z užívání.

Je-li jedna z hodnot vyšší než účetní hodnota aktiva, druhá hodnota se již nestanovuje. V praxi se jako první bude ve většině případů stanovovat reálná hodnota, protože její určení bude pravděpodobně jednodušší. Až když reálná hodnota aktiva nebo peněžitelné jednotky bude nižší než účetní hodnota, přistoupí se ke stanovení hodnoty z užívání.

Hodnota z užívání je odhadnutá částka výnosů z „činnosti“ aktiva po odečtení variabilních nákladů plus odhadnutá čistá částka z prodeje aktiva po ukončení jeho „činnosti“. *Například: Hodnota z užívání výrobní linky jsou tržby z výrobků linkou vyrobených minus náklady na výrobu (bez odpisů testovaného aktiva) plus tržba za prodej linky po skončení výroby minus zůstatková cena linky minus náklady související s prodejem (např. inzerát s nabídkou prodeje, platba zprostředkovateli prodeje).*

3) Je-li ZZČ nižší než účetní hodnota aktiva, pak:

I. Vykázání ztráty ze snížení hodnoty do nákladů

(rozdíl účetní hodnota aktiva minus ZZČ).

Standard nedává návod, jak snížení hodnoty majetku zaúčtovat. Je možné volit z následujících variant:

a) snížení hodnoty přímo na majetkovém účtu,

b) použití korekčního účtu (obdobně jako se užívá účet „opravné položky“ v ČR).

II. Přehodnocení odpisového plánu (zbývající doba životnosti, odpisová metoda nebo zbývající hodnota aktiva) a jeho případná úprava.

4) **Revize náznaků (indikátorů) na základě kterých došlo ke snížení hodnoty aktiva** (opětovné navýšení hodnoty aktiva).

5) Jestliže neexistuje náznak (viz ad. 4), pak:

Odhad zpětně ziskatelné částky (ZZČ)

6) Je-li ZZČ vyšší než účetní hodnota aktiva (resp. peněžotvorné jednotky), pak:

A. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty

a) u *jednotlivého aktiva* do výsledovky:

navýšení účetní hodnoty aktiva o částku rozdílu mezi ZZČ a účetní hodnotou k rozvahovému dni, maximálně však do hodnoty, která by byla vykázána, kdyby se nepřistoupilo ke snížení hodnoty aktiva a aktivum bylo odpisováno dle původního odpisového plánu.

Názorný příklad:

I. Účetní hodnota aktiva je 100, ZZČ 130. „Původní účetní hodnota je 140.

Bude provedeno navýšení o 30.

II. Účetní hodnota aktiva je 100, ZZČ 130. „Původní účetní hodnota“ je 120.

Bude provedeno navýšení o 20.

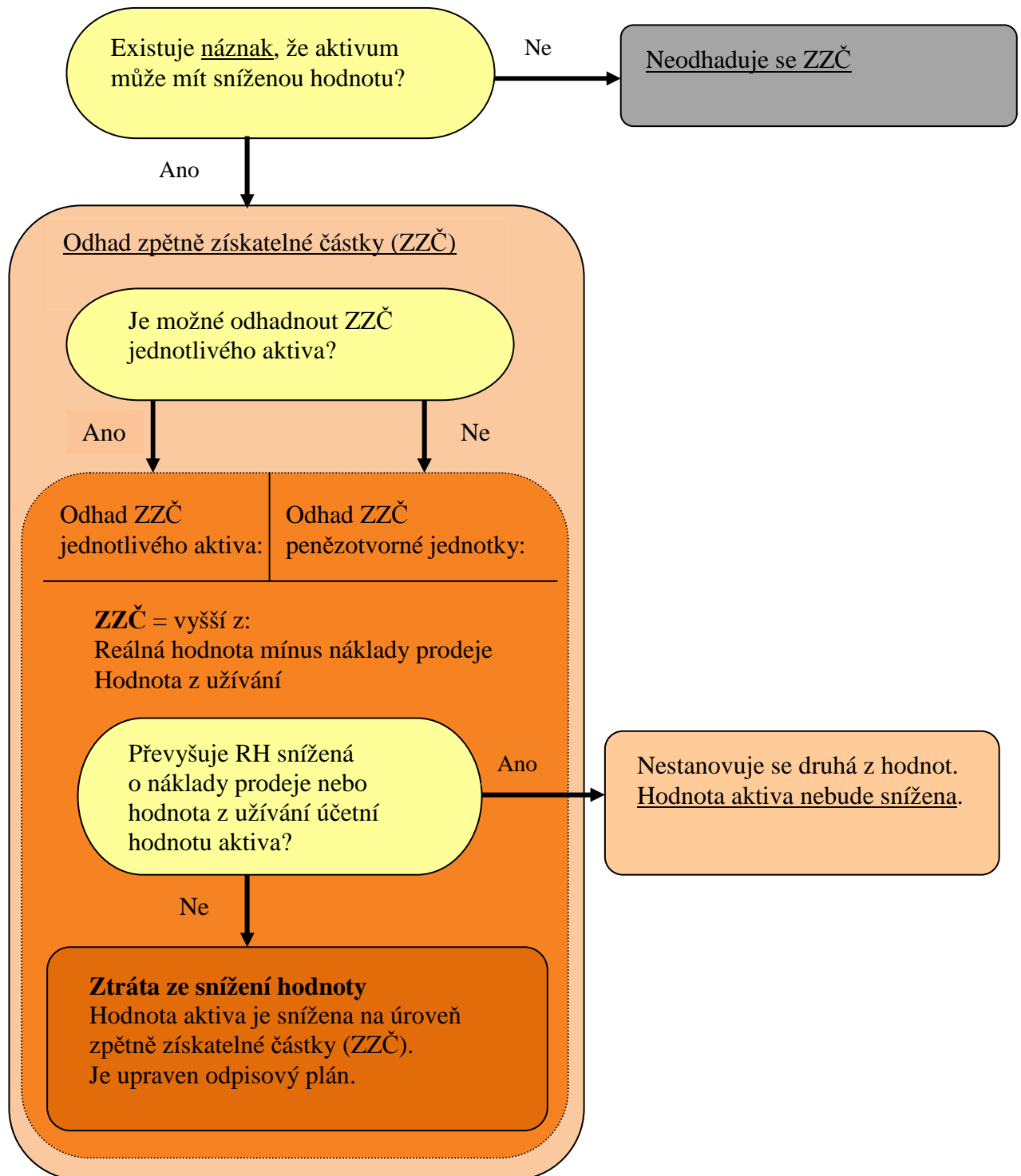
b) u *peněžotvorné jednotky* (původní ztráta ze snížení hodnoty byla založena na peněžotvorné jednotce) do výsledovky rozdělení částky rozdílu mezi ZZČ a účetní hodnotou peněžotvorné jednotky mezi jednotlivá aktiva peněžotvorné jednotky v poměru k jejich účetním hodnotám s výjimkou goodwillu tak, že:

nesmí být zvýšena účetní hodnota žádného aktiva nad hodnotu nižší z: jeho zpětně získatelné částky a účetní hodnoty, kterou by aktivum mělo, kdyby nedošlo původně ke snížení jeho hodnoty (po odečtení odpisů) - přebývající částka je přidělena ke zbývajícím aktivům.

B. Úprava odpisů:

rozdělení revidované účetní hodnoty (případně snížené o zbytkovou hodnotu) jednotlivého aktiva (resp. každého aktiva v peněžotvorné jednotce) na systematickém základě po zbývajícím dobu jeho životnosti.

Schéma 13: Návrh postupu pro testování snížené hodnoty aktiva



Zdroj: vlastní zpracování dle IFRS pro SME

❖ **Metodický postup 10: Stanovení hodnoty z užívání:**

Metodický postup testování snížení hodnoty dlouhodobých aktiv (viz kapitola 2.10.1) se skládá z následujících kroků:

- 1) **Odhad peněžních toků**, které souvisejí s pokračujícím užíváním aktiva:
 - a) Odhad budoucích peněžních přítoků a odtoků (čistých peněžních toků), které jsou v budoucnu očekávány od daného aktiva (zohlednění možných odchylek v částce a čase).
 - b) Odhad peněžních toků, které musí být vynaloženy k tomu, aby aktivum mohlo být užíváno (např. příprava aktiva k užívání, opravy a údržba).
 - c) Odhad čistých peněžních toků z vyřazení aktiva na konci jeho životnosti.
- 2) **Použití vhodné diskontní sazby** na všechny odhady budoucích peněžních toků:

I. varianta

- a) Stanovení bezrizikové úrokové míry na současném trhu (státní dluhopisy).
- b) Úprava o cenu nejistoty obsaženou v aktivu a o ostatní rizikové faktory (např. nelikvidnost).

II. varianta

Vážený průměr nákladů kapitálu.

III. varianta

Podniková přírůstková výpůjční úroková míra (nebo jiné tržní úrokové míry).

Modelový příklad 8: Zachycení ztráty ze snížení hodnoty DM a její (částečné) zrušení

Situace: Účetní jednotka pořídila 1.1.20x0 majetek za 500 000 Kč. Dobu použití majetku v podniku odhaduje na 10 let. Nepředpokládá zbytkovou hodnotu aktiva. Volí lineární odpisy.

Řešení: V tabulce 11 jsou postupně zaznamenány řešení vzniklých situací.

Tabulka 11: Modelový příklad zachycení ztráty ze snížení hodnoty a její (částečné) zrušení

Rok	Výpočet odpisu	Odpis [Kč]	Zůstatková účetní hodnota [Kč]	Náznak snížení hodnoty (zrušení)	ZZČ [Kč]	Ztráta ze snížení hodnoty (navýšení) [Kč]	Účetní hodnota po snížení [Kč]
1	500 000 : 10	50 000	450 000	Ne	/	/	450 000
2		50 000	400 000	Ano	320 000	-80 000	320 000
3	320 000 : 8	40 000	280 000	Ne	/	/	280 000

4		40 000	240 000	Ne	/	/	240 000
5		40 000	200 000	Ano	220 000	20 000*	220 000
6	220 000 : 5	44 000	176 000	Ne	/	/	176 000
7		44 000	132 000	Ne	/	/	132 000
8		44 000	88 000	Ne	/	/	88 000
9		44 000	44 000	Ano	60 000	6 000**	50 000
10		50 000	0	Ne	/	/	0

Rok stav ke konci roku (účetního období), ZZČ Zpětně získatelná částka

Zdroj: vlastní zpracování

**Výpočet účetní hodnoty na konci pátého roku, která by existovala, kdyby nedošlo na konci druhého roku k zaznamenání snížení hodnoty majetku: $500\,000\text{ Kč} - (50\,000\text{ Kč} \times 5) = 250\,000\text{ Kč}$. ZZČ na konci pátého roku nepřevyšuje tuto účetní hodnotu. Hodnota aktiva bude tedy navýšena na hodnotu ZZČ, tedy o 20 000 Kč.*

*** Výpočet účetní hodnoty na konci devátého roku, která by existovala, kdyby nedošlo v průběhu užívání aktiva k zaznamenání snížení hodnoty majetku: $500\,000\text{ Kč} - (50\,000\text{ Kč} \times 9) = 50\,000\text{ Kč}$. ZZČ na konci pátého roku převyšuje tuto účetní hodnotu. Hodnota aktiva bude tedy navýšena na hodnotu původní účetní hodnoty, tedy o 6 000 Kč.*

Otázkou je, zdali hodnota opětovného navýšení hodnoty (např. v daném příkladu o 6 000 Kč v devátém roce) je dostatečně významnou částkou v porovnání s celkovou hodnotou aktiv, aby se jí účetní jednotka měla zabývat. Příklad ukazuje názorně principy zachycování snížení hodnoty a zrušení tohoto snížení hodnoty dlouhodobého majetku a je na účetní jednotce, aby zvážila dle významnosti o zaúčtování efektů.

V IFRS pro SME se nepíše o dočasném (opravné položky, resp. ztráty ze snížení hodnoty) a trvalém (odpisy) snížení hodnoty dlouhodobých aktiv, tak je vnímáno snížení hodnoty aktiva dle českých právních předpisů. Avšak pro praktickou aplikaci oddílu 27 je možné si takto pojetí problematiky snížení hodnoty majetku představit. V IFRS pro SME je uvedeno, že pokud pominuly důvody k vykázání snížené hodnoty dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, má se hodnota majetku opět navýšit a to maximálně do hodnoty majetku, která by byla vykázána, kdyby se hodnota majetku v minulých účetních obdobích nesnížila. Jedná se tedy o zachycení dočasného snížení hodnoty majetku působením různých vnějších a vnitřních faktorů. Celý princip sledování snížené hodnoty majetku je aplikací účetní zásady opatrnosti.

Důležité je zdůraznit, že pokud došlo v rámci snížení hodnoty peněžotvorné jednotky o snížení hodnoty goodwillu, nesmí být v následujících letech, při sledování změn v hodnotě aktiv, goodwill opětovně navýšen. Navýšení hodnoty dané peněžotvorné jednotky bude tedy provedeno přes ostatní složky peněžotvorné jednotky.

Při praktické aplikaci oddílu 27 IFRS pro SME, který dává návod, jak sledovat a zachytit snížení hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, bude pro účetní jednotky pravděpodobně nejvíce problematickou částí stanovení hodnoty z užívání majetku. Účetní jednotky vykazující dle českých účetních předpisů se s touto problematikou nikdy neseťkaly. V prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví i v českých účetních standardech je řešeno účtování o tvorbě a zúčtování opravných položek k majetku. České právní předpisy blíže nespécifikují, jak má být stanovena užitná hodnota aktiva, na kterou se má účetní hodnota snížit, pouze udávají, že snížení ocenění majetku v účetnictví má být prokázáno na základě inventarizace majetku. Oproti tomu mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS pro SME určují základní principy, jak stanovit částku snížení hodnoty majetku. Neznamena to však, že by se jednalo přesný návod či o exaktní výpočty. IFRS pro SME pracují s odhady (např. budoucích peněžních toků, diskontní sazby) a s odborným úsudkem. Při náznačce snížení hodnoty majetku IFRS pro SME požadují porovnat účetní hodnotu majetku jednak s reálnou hodnotou majetku sníženou o náklady prodeje a s hodnotou, kterou majetek pravděpodobně přinese v průběhu jeho užívání (včetně jeho vyřazení). Stanovení hodnoty z užívání majetku v sobě nese několikrát úskalí a pro účetní v podobě jednotku malého nebo středního podniku se jedná o určitou zátěž.

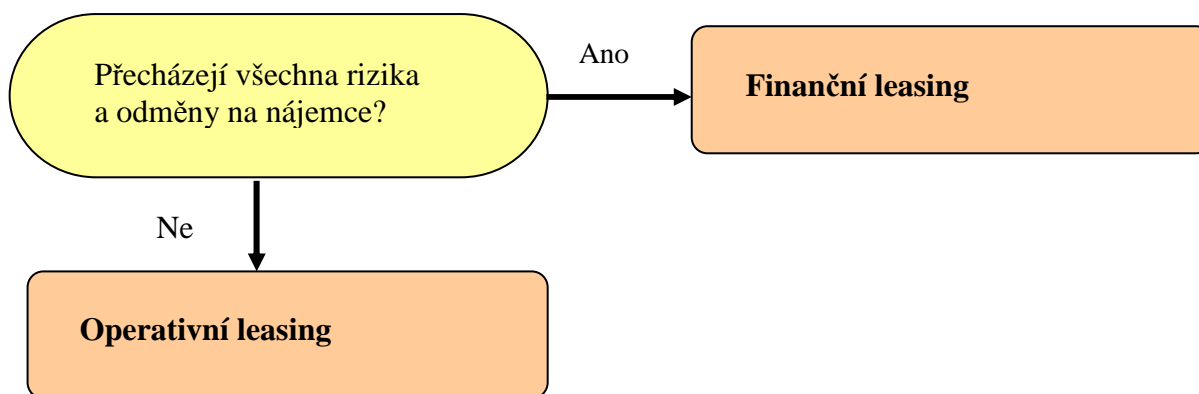
Při aplikaci pravidel na snížení hodnoty majetku platí dvojnásob, že účetní jednotky budou zpočátku nejisté, při vypracování odhadů současné hodnoty budoucích peněžních toků plynoucích z užívání aktiva. Bude zapotřebí vypracovat si metody a zásady založené na IFRS pro SME vycházející z konkrétních podmínek účetní jednotky a postupem času s využitím zkušeností je dále zdokonalovat. Rozhodně se jedná o jednu z neobtížnějších oblastí aplikace IFRS pro malé a střední podniky. Zajisté bude existovat snaha účetních jednotek vyhnout se nebo zjednodušit stanovování hodnoty z užívání majetku a budou se snažit porovnávat účetní hodnotu aktiva pouze s reálnou hodnotou aktiva sníženou o náklady prodeje (čistou prodejní cenou). Dle autorky disertační práce by bylo přínosem, kdyby se budoucí aktualizace standardu pro malé a střední podniky ubírala cestou zjednodušení procesu.

Oddíl 27 IFRS pro SME říká, že pokud je prováděno zrušení (případně částečné zrušení - snížení) dříve vykázané ztráty ze snížení hodnoty majetku, je toto opětovné navýšení hodnoty majetku provedeno přes výsledovku (navýšení ostatního výsledku hospodaření). Není jasně udáno, zdali se má jednat o úpravu nákladů (tak, jak je tomu v případě zúčtování opravných položek dle českých předpisů) nebo, zda má být vykázáno ve výnosech.

5.5 Leasingy

Každou smlouvu o leasingu, nájmu, pronájmu musí účetní jednotka zhodnotit z hlediska její podstaty, nezáleží na tom, jak je smlouva označena. Při přechodu na IFRS pro SME účetní jednotka nemusí zkoumat okolnosti, které existovaly k datu vstupu do této smlouvy, ale posoudí okolnosti, které existují k datu přechodu z jiného účetního rámce na IFRS pro SME. V praxi nebývá jednoduché smlouvu správně identifikovat; hranice rozlišení může být velice křehká. Obecně je zvažováno, zdali přecházejí všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím na nájemce. Zjednodušeně se účetní jednotka řídí následujícím rozhodováním.

Schéma 14: Zjednodušený rozhodovací diagram o druhu leasingu



Zdroj: vlastní zpracování dle IFRS pro SME

Standards uvádějí identifikátory a příklady situací, které obvykle vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního. Vše musí být posuzováno v souvislostech. Při rozhodování o klasifikaci leasingu je nutné si uvědomit, že je ve své podstatě posuzováno, zdali dochází k financování pořízení aktiva. A nemusí vždy nutně dojít k převodu vlastnictví, stačí, když nájemce za dobu užívání aktiva zaplatí převážnou většinu užitků z aktiva plynoucích. Zásadní je tedy na počátku leasingu porovnání současné hodnoty postupně placených splátek leasingu (minimálních leasingových plateb) s reálnou hodnotou předmětu.

Pokud se současná hodnota předpokládané zaplacené částky za předmět leasingu blíží reálné hodnotě nebo ji převyšuje, jedná se vysoce pravděpodobně o finanční leasing. Obdobně je finančním leasingem smlouva, která se týká pronajímaného majetku tak specifického, že jej bez větších úprav nemůže využívat jiná účetní jednotka. Ostatní příklady situací a indikátory, jako například, když doba leasingu je podstatnou částí ekonomické životnosti aktiva, dochází k převodu vlastnictví, zisky nebo ztráty ze změny zbytkové hodnoty připadají nájemci, atd., mohou být také vodítkem ke klasifikaci finančního leasingu.

Splátky **operativního leasingu** jsou účtovány u nájemce do nákladů a u pronajímatele do výnosů období, do kterého věcně a časově patří (běžného účetního období). Účtování, potažmo vykazování **finančního leasingu** u nájemce a pronajímatele dle pravidel IFRS pro SME se značně liší od pravidel zakotvených v českých právních předpisech. IFRS i v tomto případě ctí přednost podstaty ekonomické transakce před formální stránkou. Předmět leasingu ve své rozvaze vykazuje ten, který majetek užívá, tedy nájemce a ne ten, který majetek vlastní, tedy pronajímatel. Nájemce ve svých účetních záznamech eviduje majetek a ve stejné hodnotě závazek. Pronajímatel eviduje pohledávku v hodnotě majetku postoupeného k finančnímu leasingu.

Tabulka 12 uvádí přehled vlivu pronajímaného majetku na operativní a finanční leasing na aktiva a závazky pronajímatele dle IFRS pro SME a dle českých právních předpisů.

Tabulka 12: Přehled vlivu pronajímaného majetku na rozvahu pronajímatele

Situace	IFRS pro SME		ČR	
	Vliv na aktiva	Vliv na cizí kap.	Vliv na aktiva	Vliv na cizí kap.
Vlastník pronajímá <i>zařízení</i> na OL	- DM (PBZ) + Peníze	/	- DM + Peníze	/
Vlastník pronajímá <i>nemovitost</i> na OL	- DM (I*) + Peníze	/	- DM + Peníze	/
Vlastník pronajímá <i>zařízení</i> nebo <i>nemovitost</i> na FL	- Pohledávky + Peníze	/	- DM + Peníze	/

Zdroj: vlastní zpracování

* Pokud lze stanovit RH, je nemovitost vykázána jako investice do nemovitostí. Pokud nelze stanovit RH, bude vykázána v rámci položky pozemky, budovy a zařízení.

Zkratky použité v tabulce 12:

FL	Finanční leasing
OL	Operativní leasing
DM	Dlouhodobý majetek
PBZ	Pozemky, budovy, zařízení
I	Investice do nemovitostí

Tabulka 13 uvádí přehled vlivu najímaného majetku na operativní a finanční leasing na aktiva a závazky nájemce dle IFRS pro SME a dle českých právních předpisů.

Tabulka 13: Přehled vlivu najímaného majetku na rozvahu nájemce

Situace	IFRS pro SME		ČR	
	Vliv na aktiva	Vliv na cizí kap.	Vliv na aktiva	Vliv na cizí kap.
Nájemce si najímá <i>zařízení</i> nebo <i>nemovitost</i> na OL	/	/	/	/
Nájemce si najímá <i>zařízení</i> nebo <i>nemovitost</i> na FL	- DM (PBZ)	- Závazky	/	/
Nájemce si najímá <i>zařízení</i> na FL a pronajímá dál na OL	- DM (PBZ)	- Závazky	/	/
Nájemce si najímá <i>nemovitost</i> na FL a pronajímá dál na OL	- DM (I*)	- Závazky	/	/

Zdroj: vlastní zpracování

Samozřejmě, že podmínkou vykázání každého majetku v aktivech je splnění základních podmínek pro vykázání aktiva. Musí splňovat definici aktiva a další podmínky uznání prvku. Musí být pravděpodobné, že ekonomické užitky z aktiva poplynou do účetní jednotky a že lze spolehlivě určit jeho hodnotu.

Modelový příklad 9: Reklasifikace a oceňování DHM

Situace: Účetní jednotka přechází z účetnictví dle českých právních norem na vedení účetnictví dle IFRS pro SME. Jejím předmětem činnosti není obchod s nemovitostmi. Ve svých účetních záznamech má v dlouhodobém hmotném majetku:

- Budovu, kterou vlastní a používá k administrativní činnosti; původní pořizovací cena byla 4 mil. Kč, oprávky činí 3 mil. Kč, reálná hodnota k datu zahajovací rozvahy sestavené dle IFRS pro SME je 5 mil. Kč.*

- b) Budovu, kterou vlastní, využívá k činnosti a zamýšlí do 1 roku prodat; původní pořizovací cena byla 6 mil. Kč, oprávky činí 3,5 mil. Kč, reálná hodnota k datu zahajovací rozvahy sestavené dle IFRS pro SME je 4 mil. Kč.
- c) Pozemek, který vlastní a pronajímá na operativní leasing; původní pořizovací cena byla 2 mil. Kč. Reálná hodnota k datu zahajovací rozvahy je 3,1 mil. Kč.
- d) Pozemek, který vlastní a pronajímá na operativní leasing; původní pořizovací cena byla 2 mil. Kč. V současné době nelze spolehlivě určit reálnou hodnotu pozemku bez neúměrných nákladů (pozemek leží v oblasti stavební uzávěry a je zatížen věcným břemenem).

Dále má účetní jednotka najatý majetek na finanční leasing:

- e) Automobil a nemovitost, které má najaté na finanční leasing a používá jej k obchodní činnosti.
- f) Zařízení, které má najaté na finanční leasing a dále ho pronajímá na operativní leasing.
- g) Budovu, kterou má najatou na finanční leasing a dále ji pronajímá na operativní leasing.

Řešení:

Ad a) Pro sestavení zahajovacího výkazu o finanční situaci bude budova klasifikována jako majetek v užívání, tedy bude vykazována v rámci oddílu Pozemky, budovy a zařízení. Účetní jednotka zvolí, zdali budovu vykáže v historické ceně, tedy v hodnotě 1 mil. Kč (pořizovací cena mínus oprávky) nebo zdali vykáže v aktuální reálné hodnotě, tedy v částce 5 mil. Kč.

Doporučení: V komentáři k účetní závěrce odůvodnit rozhodnutí o volbě ocenění.

Změna oproti původnímu účetnictví: V případě, že účetní jednotka vykáže budovu v historické ceně, hodnota aktiva se nezmění. V případě, že účetní jednotka zvolí reálnou hodnotu, hodnota aktiva se ve výkazu o finanční situaci (v rozvaze) navýší. Důsledkem budou i vyšší odpisy.

Ad b) Na budovu bude pohlíženo stejně jako v bodě a). Zde nehraje žádnou roli skutečnost, že účetní jednotka zamýšlí budovu v dohledné době prodat. [Poznámka autorky: Pokud by účetní jednotka vykazovala dle plné verze IFRS, byla by budova vykázána dle IFRS 5 – Dlouhodobý majetek k prodeji a ukončované činnosti (viz kapitola 2.8.2) v krátkodobém majetku v hodnotě 2,5 mil. Kč]. Budova bude klasifikována jako součást oddílu Pozemky, budovy a zařízení. Účetní jednotka rozhodne, zda vykáže historickou hodnotu, v tomto případě 2,5 mil. Kč nebo zda zvolí reálnou hodnotu budovy, tedy 4 mil. Kč.

Doporučení: V komentáři k účetní závěrce odůvodnit rozhodnutí o volbě ocenění.

Změna oproti původnímu účetnictví: *Stejně jako Ad a)*

Ad c) Majetek, který účetní jednotka nevyužívá ke své činnosti, ale dále ho pronajímá, bude dle IFRS pro SME vykázán jako investice do nemovitosti v hodnotě 3,1 mil. Kč.

Doporučení: V komentáři k účetní závěrce uvést, že došlo k překlasifikaci.

Změna oproti původnímu účetnictví: *Aktivum bude překlasifikováno, nově vykázáno jako investice a jeho hodnota bude vyšší.*

Ad d) Majetek, který účetní jednotka nevyužívá ke své činnosti, ale dále ho pronajímá má být dle IFRS pro SME vykázán jako investice do nemovitosti. Musí však být splněna podmínka spolehlivého určení reálné hodnoty (bez neúměrných nákladů nebo úsilí na její zjištění). Protože v daném případě podmínka splněna nebyla, bude pozemek vykázán v rámci oddílu Pozemky, budovy a zařízení v původní pořizovací ceně 2 mil. Kč.

Doporučení: V komentáři k účetní závěrce uvést odůvodnění, proč pozemek není vykázán jako Investice do nemovitosti.

Změna oproti původnímu účetnictví: *Ve své podstatě nedojde ke změně.*

Ad e) V rámci českých právních předpisů, nemá účetní jednotka majetek najatý na finanční leasing vykazovaný v rozvaze. Majetek je veden v podrozvahové evidenci. Při přechodu na IFRS pro SME jednotka posoudí, zdali se jedná o finanční leasing i z pohledu IFRS pro SME. Pokud bude leasing dle IFRS pro SME klasifikován jako operativní, účetní jednotka předmět leasingu v rozvaze nevykáže.

Změna oproti původnímu účetnictví: *Nedojde ke změně.*

Pokud bude dle IFRS pro SME klasifikován finanční leasing, bude majetek vykázán v rozvaze v položce Pozemky, budovy a zařízení. Hodnota majetku bude stanovena a jeho vykázání bude provedeno na základě pravidel uvedených v metodickém postupu 11.

Změna oproti původnímu účetnictví: *Majetek, který byl veden pouze v podrozvahové evidenci, bude vykázán v rozvaze v položce Pozemky, budovy a zařízení, zároveň bude ve stejné hodnotě vykázán i závazek.*

Ad f) Stejně jako u ad e)

Ad g) Dle českých právních předpisů eviduje účetní jednotka najímaný majetek pouze v podrozvahové evidenci. Při přechodu na IFRS pro SME jednotka posoudí, zdali se jedná o finanční leasing i z pohledu IFRS pro SME.

Pokud bude leasing dle IFRS pro SME klasifikován jako operativní, účetní jednotka předmět leasingu v rozvaze nevykáže.

Změna oproti původnímu účetnictví: Nedojde ke změně.

Jedná-li se dle IFRS pro SME o finanční leasing, přičemž nemovitost je dále pronajímána na operativní leasing, vykáže účetní jednotka Investici do nemovitosti.

Změna oproti původnímu účetnictví: Majetek, který byl veden pouze v podrozvahové evidenci, bude vykázán v rozvaze v položce Investice do nemovitostí, zároveň bude ve stejné hodnotě vykázán i závazek.

❖ **Metodický postup 11: Účetní zachycení finančního leasingu u nájemce**

Nájemce eviduje najatý majetek na finanční leasing ve svých aktivech. Musí stanovit hodnotu vykazovaného majetku. Majetek nájemce eviduje v hodnotě, která je nižší z reálné hodnoty a ze současné hodnoty předpokládaných leasingových plateb. Zároveň ve stejné hodnotě eviduje i závazek za leasing. Najatý majetek nájemce odpisuje (viz kapitola 2.11.2).

Postup účetního zachycení finančního leasingu u nájemce:

- 1) **Zjištění reálné hodnoty aktiva.**
- 2) **Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb (SHMLP),** včetně stanovení úrokové míry.
- 3) **Porovnání SHMLP a reálné hodnoty** (určení nižší hodnoty).
- 4) **Výpočet dílčích částek k zaúčtování** na celou dobu leasingu včetně výpočtu nákladových úroků.
- 5) **Sestavení odpisového plánu.**
- 6) **Zaúčtování** odpovídajících operací v odpovídajících částkách.

Ad 1) Reálná hodnota je stanovena na základě obecných principů (viz kapitola 2.7.3.1).

Ad 2) a) Zjištění implicitní úrokové míry u pronajímatele. Pokud nelze, zjištění přírůstkové úrokové míry dle obecných principů (viz kapitola 2.11.2).

b) Výpočet současné hodnoty jednotlivých plateb (leasingových splátek) na základě obecných principů výpočtu současné hodnoty budoucí platby (viz kapitola 2.7.3.2).

c) Součet všech současných hodnot jednotlivých plateb.

Ad 3) Určení nižší hodnoty z ad) 1 a ad 2) c). Jedná se hodnotu aktiva a celkový čistý závazek, které budou vykázány v účetních výkazech.

Ad 4) Jednotlivé částky k zaúčtování jsou vypočítány dle obecných principů vykazování dlouhodobého závazku (viz kapitola 2.7.3.2).

- a) V prvním roce je celkový závazek viz ad 3) násoben stanovenou úrokovou mírou viz ad 2), tím je stanoven úrok prvního roku. Částka snížení závazku se vypočte jako platba za první rok minus úrok prvního roku.
- b) Úroky v dalších letech se vždy vypočítají vynásobením zbývajících dlužných částek (závazku) a stanovené úrokové míry viz ad 2). Částka snížení závazku se vypočte jako platba za jednotlivé roky minus úrok jednotlivých let.

Ad 5) Odpisový plán je stanoven na základě obecných principů odpisování majetku (viz kapitola 2.8.1.2).

Ad 6) Jsou zaúčtovány vypočtené částky včetně odpisů.

- a) Hodnota z ad. 3) je zaúčtována na vrub majetkového účtu a zároveň ve prospěch pasivního účtu závazků. Jedná se o celkový závazek z leasingu.
- b) Celková hodnota jednotlivých plateb je účtována ve prospěch účtu „peníze“ resp. běžný účet (zaplacen) a pak částečně na vrub účtu závazků (snížení dluhu) a úroků (finanční náklad) dle vypočtených částek viz ad. 4) b).
- c) Odpisy jsou zaúčtovány dle obecných principů odpisování majetku.

Modelový příklad 10: Výpočet a zaúčtování dílčích částek finančního leasingu u nájemce

Situace: Účetní jednotka si najala strojní zařízení na dobu čtyř let. Nájem má charakter finančního leasingu. Reálná hodnota stroje je 1 600 000 Kč. Roční splátky jsou stanovené na 500 000 Kč. Nájemci není známa implicitní úroková míra pronajímatele; bude tedy vycházet z přírůstkové výpůjční úrokové míry 12%. Účetní jednotka předpokládá zbytkovou hodnotu majetku 6 675 Kč. Doba použitelnosti stroje se odhaduje na 6 let.

Řešení: Tabulka 14 obsahuje vypočtené dílčí částky, o kterých bude nájemce účtovat; pod tabulkou jsou uvedeny potřebné výpočty. Schéma 15 zachycuje účtování o finančním leasingu u nájemce.

Tabulka 14: Výpočty dílčích částek související s finančním leasingem u nájemce

Rok	Platby	Současná hodnota platby	Celkový závazek	Úrok	Snížení závazku
1.	500 000	446 429	1 518 675	182 241	317 759
2.	500 000	398 597	1 200 916	144 110	355 890
3.	500 000	355 890	845 026	101 403	398 597
4.	500 000	317 759	446 429	53 571	446 429
Celkem		<i>1 518 675</i>			<i>1 518 675</i>

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet současné hodnoty budoucích splátek v prvním roce: $500\,000/1,12 = 446\,429$

Výpočet úroků připadajících na první rok: $1\,518\,675 \times 0,12 = 182\,241$

Výpočet současné hodnoty budoucích splátek v druhém roce: $500\,000/1,12^2 = 446\,429$

Výpočet úroků připadajících na druhý rok: $1\,200\,916 \times 0,12 = 144\,110$

Atd.

Výpočet ročního odpisu: *Odpisová základna: $1\,518\,675 - 6\,675 = 1\,512\,000$*

Roční odpis: $1\,512\,000 / 6 = 252\,000$

Schéma 15: Účtování finančního leasingu u nájemce:

Majetek v leasingu		Závazky z leasingu	
1) 1 518 675		2) 317 759	1) 1 518 675
		4) 355 890	
		6) 398 597	
		8) 446 429	
Peníze		Úroky (N)	
	2) 500 000		2) 182 241
	4) 500 000		4) 144 110
	6) 500 000		6) 101 403
	8) 500 000		8) 53 571

Oprávky	Odpisy (N)
3) 252 000	3) 252 000
5) 252 000	5) 252 000
7) 252 000	7) 252 000
9) 252 000	9) 252 000
10) 252 000	10) 252 000
11) 252 000	11) 252 000

Zdroj: vlastní zpracování

❖ **Metodický postup 12: Účetní zachycení finančního leasingu u pronajímatele**

Pronajímatel majetek pořídil a pronajal nájemci. I když je stále vlastníkem majetku, vyřadí majetek z aktiv a vede evidenci o hodnotě pohledávky. Standard vyžaduje, aby účetní záznamy pronajímatele poskytovaly informaci o současné hodnotě pohledávky (čistá investice do leasingu) a informaci o úrokovém výnosu, který bude postupně za dobu leasingu realizován (nerealizovaný úrokový výnos) (viz kapitola 2.11.2).

Postup účetního zachycení finančního leasingu u pronajímatele:

- 1) **Vyčíslení čisté investice do leasingu.**
- 2) **Stanovení implicitní úrokové míry.**
- 3) **Určení velikosti plateb** (leasingových splátek) v závislosti na stanovené době leasingu.
- 4) **Stanovení hrubé investice do leasingu** (nediskontovaná celková pohledávka).
- 5) **Stanovení nerealizovaného úrokového výnosu.**
- 7) **Výpočet dílčích částek k zaúčtování** na celou dobu leasingu včetně výpočtu výnosových úroků.
- 6) **Zaúčtování** odpovídajících operací v odpovídajících částkách.

Ad 1) Čistá investice do leasingu je pořizovací cena předmětu leasingu (tedy nákupní cena předmětu plus náklady související s nákupem). {Jedná se hrubou investici do leasingu diskontovanou implicitní úrokovou mírou, viz ad) 4)}

Ad 2) Při stanovení implicitní úrokové míry pronajímatel vychází z tržní úrokové míry a z ohodnocení rizik spojených s konkrétní leasingovou smlouvou.

Ad 3) Částka plateb (minimální leasingové splátky) je odvozena od ad 1) a ad 2). Hodnoty

jsou dosazeny do vzorce:
$$X_0 = \frac{x}{(1+i)} + \frac{x}{(1+i)^2} + \frac{x}{(1+i)^3} + \dots + \frac{x}{(1+i)^n}$$

Minimální leasingové splátky zahrnují i zaručenou zbytkovou hodnotu aktiva.

- Ad 4) Hrubá investice do leasingu je celková hodnota (součet) leasingových plateb v jejich budoucí hodnotě (případně plus hodnota nezaručené zbytkové hodnoty aktiva); jde o celkový příjem z pronájmu. Dá se stanovit i jako čistá investice do leasingu (případně plus nezaručená zbytková hodnota) plus celková hodnota nerealizovaného úrokového výnosu na počátku leasingu.
- Ad 5) Nerealizovaný úrokový výnos na počátku leasingu se vypočte jako hrubá investice do leasingu mínus čistá investice do leasingu. Jedná se o hodnotu celkových úroků, které budou postupně v letech vykázány ve finančních výnosech.
- Ad 6) Účetní jednotka na základě předchozích stanovených hodnot, vypočte dle obecných principů vykazování dlouhodobé pohledávky (viz kapitola 2.7.3.2) jednotlivé částky k zaúčtování.
- a) V prvním roce je celkovou čistou pohledávkou (čistou investicí do leasingu) viz ad 1) násobena stanovenou úrokovou mírou viz ad 2), tím je stanoven úrok prvního roku. Částka snížení pohledávky se vypočte jako platba za první rok mínus úrok prvního roku.
 - b) Úroky v dalších letech se vždy vypočítají vynásobením zbývajících dlužných částek (pohledávky) a stanovené úrokové míry viz ad 2). Částka snížení pohledávky se vypočte jako platba za jednotlivé roky mínus úrok jednotlivých let.
- Ad 7) Standard vyžaduje účetně zachytit i nerealizovaný úrokový výnos. Čistá investice do leasingu vyplyne tedy ze zaúčtování hrubé investice do leasingu (hrubá, celková pohledávka) (na vrub účtu) a nerealizovaného úrokového výnosu (ve prospěch účtu). Nerealizovaný úrokový výnos je ve své podstatě časové rozlišení výnosů, avšak účetně vystupuje jako korekce hodnoty hrubé pohledávky (snížení hodnoty aktiv).

Modelový příklad 11: Výpočet a zaúčtování dílčích částek finančního leasingu u pronajímatele

Situace: *Leasingová společnost nakoupila strojní zařízení za 1 456 856 Kč a pronajímá ho nájemci. Implicitní úroková míra pronajímatele (leasingové společnosti) je 14 %. Splátky jsou stanoveny na 500 000 Kč ročně.*

Řešení: *Tabulka 15 obsahuje vypočtené dílčí částky, o kterých bude pronajímatel účtovat. Schéma 16 zachycuje účtování pronajímatele.*

Tabulka 15: Výpočty dílčích částek související s finančním leasingem u pronajímatele

Rok	Platba	Současná hodnota platby	Pohledávka z leasingu	Úrok	Snížení pohledávky
1.	500 000	438 596	1 456 856	203 960	296 040
2.	500 000	384 734	1 160 816	162 514	337 486
3.	500 000	337 486	823 330	115 266	384 734
4.	500 000	296 040	438 596	61 403	438 597(6)
Celkem	2 000 000	1 456 856		543 143	1 456 857

Zdroj: vlastní zpracování

Nerealizovaný finanční výnos na počátku leasingu: 543 143 (Kč)

Hrubá investice do leasingu (celková pohledávka): 2 000 000 (Kč)

Čistá investice do leasingu: $2\,000\,000 - 543\,143 = 1\,456\,856$ (Kč)

Schéma 16: Účtování pronajímatele:

Peníze	Zásoby	Celková pohledávka
1) 1 456 856	1) 1 456 856	2) 2 000 000
3) 500 000	2) 1 456 856	3) 500 000
5) 500 000		5) 500 000
7) 500 000		7) 500 000
9) 500 000		9) 500 000
	Úrok (V)	Nerealizovaný úrokový výnos (A)
	4) 203 960	4) 203 960
	6) 162 514	6) 162 514
	8) 115 266	8) 115 266
	10) 61 403	10) 61 403
		2) 543 143

Zdroj: vlastní zpracování

5.6 Zásoby a zemědělská činnost

IFRS pro SME se zabývá zásobami, které nepocházejí ze zemědělské činnosti, v Oddílu 13 a v Oddílu 34 – Specializované činnosti je upravena oblast vykazování výsledků zemědělské činnosti (biologická aktiva – dlouhodobý majetek i oběžný majetek a zemědělská produkce). Oddíl 34 nezdůrazňuje rozdělení výstupů ze zemědělské činnosti na dlouhodobá a krátkodobá aktiva. Zaměřuje se především na odlišení biologických aktiv od zemědělské produkce. Je to proto, že tyto dvě kategorie se oceňují k rozvahovému dni dle odlišných pravidel. Z praktických důvodů autorka zvolila strukturu disertační práce v rozdělení na dlouhodobý majetek a oběžná aktiva. I když tato kapitola pojednává převážně o krátkodobých aktivech, je, z logiky věci, začleněno i obecné pojednání o biologických aktivech (včetně dlouhodobých).

Oddíl 35 – Přejít na IFRS pro malé a střední podniky neuvádí, že by se mělo při sestavení prvních výkazů dle tohoto standardu dojít k úpravě účetní hodnoty zásob, pokud byla jejich pořizovací cena kalkulována na základě metodiky odlišné od IFRS pro SME (např. nebyla-li při kalkulaci započtena fixní režie). Předpokládá se, že hodnota zásob z nezemědělské činnosti bude převedena z původního účetnictví. Kalkulace vstupní hodnoty nově vyprodukovaných zásob již proběhne na principu IFRS pro SME, tedy na bázi plných nákladů (viz kapitola 2.13.1). Při praktické aplikaci principů oceňování vlastních zásob dle IFRS pro SME lze očekávat nejvíce problému při zahrnutí fixní režie do hodnoty zásob. Účetní jednotka bude muset přijmout opatření, která povedou k tomu, že do hodnoty zásob bude vstupovat i odpovídající část fixní režie. Bude tedy nutné upravit manažerské účetnictví nebo upravovat výstupy z manažerského účetnictví do účetnictví finančního. Jiná situace je u zásob pocházejících ze zemědělské činnosti. Ty musejí být vykázány už v zahajovacím výkazu sestaveném dle IFRS pro SME ve své reálné hodnotě, resp. v reálné hodnotě snížené o odhadované náklady prodeje.

Bude-li účetní jednotka při přechodu na IFRS pro SME měnit metodu oceňování zásob při vyskladňování, efekty ze změny zachytí v položce vlastního kapitálu, v nerozdělených ziscích (výsledky hospodaření minulých let).

5.6.1 Klasifikace a oceňování zásob a výsledků zemědělské činnosti

Zásoby lze rozdělit na dvě skupiny, nakoupené zásoby a zásoby vyprodukované vlastní činností.

5.6.1.1 Nakoupené zásoby

Nakoupenými zásobami se rozumí materiál, zboží a zvířata, které byly pořízeny dodavatelsky.

Pořizovací cena nakoupených zásob

Stanovení pořizovací ceny nakoupených zásob dle IFRS pro SME a dle českých právních předpisů se principiálně neliší. Odlišnost se projeví až v případě, že se bude jednat o odloženou platbu za pořízený materiál či zboží. IFRS důsledně akceptují časovou hodnotu peněz a požadují, aby účetní zobrazení odložené platby vystihovalo podstatu transakce, tedy, aby informovalo o hodnotě finanční služby, kterou poskytuje dodavatel odběrateli, když mu umožní zaplatit za dodané zboží (či materiál, ale i službu) se zpožděním. Finanční služba je zachycena u dodavatele ve výnosových úrocích a u odběratele v nákladových úrocích. Tento požadavek se nevztahuje na krátkodobě odložené platby, kdy úroky nejsou žádné či zanedbatelné. Závazky a pohledávky z plateb odložených na kratší dobu (většinou méně než jeden rok) se vykazují v nominální hodnotě. Dlouhodobé zadlužení je zachyceno ve výši současné hodnoty dlužné částky a metodou efektivní úrokové míry je navyšováno ke každému rozvahovému dni o odpovídající část úroků.

Následné ocenění nakoupených zásob

Nakoupené zásoby se k rozvahovému dni vykazují v nižší z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o odhadnuté náklady na případné dokončení a na prodej.

5.6.1.2 Zásoby vyprodukované vlastní činností

Do zásob vyprodukovaných vlastní činností podniku autorka disertační práce řadí výrobky, nedokončenou výrobu a polotovary vzešlé z nezemědělské výroby a dále pak biologická aktiva oběžného majetku a zemědělskou produkci. Takto pojaté rozdělení zásob není zcela konvenční. IFRS pro SME řeší samostatně Zásoby v oddílu 13, který se zabývá zásobami obecně a nezahrnuje zásoby pocházející ze zemědělské činnosti. Autorka disertační práce spojila tyto dvě oblasti do jednoho logického, systematicky členěného celku.

Pořizovací cena vlastních zásob z nezemědělské činnosti

Vlastní zásoby vyprodukované nezemědělskou činností v sobě zahrnují přímé materiálové náklady a mzdy pracovníků podílejících se přímo na výrobě a adekvátní část variabilní a fixní výrobní režie (viz metodické postupy č. 15 a 16, modelové příklady 15 a 16).

Následné ocenění vlastních zásob z nezemědělské činnosti

Zásoby vyprodukované vlastní nezemědělskou činností se k rozvahovému dni vykazují v nižší z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o odhadnuté náklady na případné dokončení a na prodej.

5.6.1.3 Biologická aktiva a zemědělská produkce

V oddílu 34 – Specializované činnosti je souhrnně řešeno oceňování a vykazování aktiv vzešlých ze zemědělské činnosti, jedná se o tzv. biologická aktiva a zemědělskou produkci. Biologickým aktivem je živé zvíře nebo rostlina. Obojí lze rozdělit na konzumovatelné a plodící. Příkladem plodícího biologického aktiva mohou být zvířata základního stáda (sloužící k reprodukci) nebo ovocné stromy (sad), vinice, chmelnice; příkladem konzumovatelného biologického aktiva jsou zvířata na výkrm nebo obilí a ostatní plodiny na poli. Aktiva z každé jmenované kategorie lze rozdělit na zralá (rozmnožují se, plodí) a nezralá (budou se rozmnožovat, budou plodit). Biologická aktiva mohou být vykazována v dlouhodobém majetku (např. zvířata základního stáda, sady, vinice, chmelnice) i v krátkodobém majetku (zvířata na výkrm, plodiny na poli).

Pořizovací cena vlastních zásob ze zemědělské činnosti

Rozdílnost v oceňování vlastních zásob vzešlých ze zemědělské činnosti a z ostatních činností je jejich oceňování při prvotním vykazání. Zásoby ze zemědělské činnosti - biologická aktiva a zemědělská produkce - jsou oceněny odhadem čisté prodejní ceny, což je reálná hodnota minus odhadnuté náklady na prodej.

Následné ocenění zásob ze zemědělské činnosti

Všechna biologická aktiva, tedy živá zvířata a rostliny, mají být oceněna k rozvahovému dni reálnou hodnotou (pokud to lze). Není-li reálná hodnota určitelná bez neúměrných nákladů nebo úsilí, je biologické aktivum oceněno v pořizovací ceně. Znamená to, že aktivum vstupuje do účetnictví v hodnotě nákladů na něj vynaložených, je odpisováno a je sledována ztráta ze snížení hodnoty. V rozvaze budou biologická aktiva oceněná v reálné hodnotě a v pořizovací ceně vykazována na jiném řádku.

5.6.1.5 Shrnutí oceňování zásob

Shrnutí oceňování zásob při prvotním vstupu do účetnictví a k rozvahovému dni je zachyceno v tabulce 16.

Tabulka 16: Oceňování zásob

	Ocenění	
	Prvotní uznání	K rozvahovému dni
Zásoby z nezemědělské činnosti	Požizovací cena*	Nižší z: Účetní hodnoty a Prodejní ceny snížené o náklady na dokončení a prodej (Není možné navýšit hodnotu aktiva nad jeho pořizovací cenu)
Zemědělská produkce	Reálná hodnota snížená o náklady prodeje	Nižší z: Účetní hodnoty a Prodejní ceny snížené o náklady na dokončení a prodej (Není možné navýšit hodnotu aktiva nad jeho pořizovací cenu)
Biologická aktiva	Reálná hodnota snížená o náklady prodeje	Reálná hodnota snížená o náklady prodeje

Zdroj: vlastní zpracování dle IFRS pro SME

* Pořizovací cena = náklady na nákup, náklady na přeměnu a ostatní náklady

Vykazování tzv. biologických aktiv dle IFRS pro SME se výrazně liší od vykazování dle českých právních předpisů. IFRS pro SME upřednostňují vykázání hodnoty živých zvířat a rostlin (dlouhodobého majetku i oběžného majetku) v jejich reálné hodnotě (resp. v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady) a to při jejich prvotním vykázání, ale i při vykázání následném. Biologická aktiva jsou ke každému rozvahovému dni přeceňována. Dle českých právních norem vstupují biologická aktiva do účetnictví v pořizovací ceně (cena pořízení plus náklady s pořízením spojené) při nákupu a v hodnotě vlastních nákladů u vlastní produkce. Dlouhodobá aktiva jsou odpisována, případně je jejich hodnota dočasně snížena opravnými položkami, oběžný majetek podléhá tvorbě opravných položek.

Princip ocenění vlastní zemědělské produkce je v IFRS pro SME odlišný pouze při prvotním vykázání, kdy dle IFRS pro SME vstupuje vlastní zemědělská produkce do účetnictví v reálné hodnotě snížené o náklady na prodej a dle českých právních předpisů v hodnotě vynaložených nákladů. Vykazování zásob z nezemědělské činnosti a zemědělské produkce k rozvahovému dni se již řídí obdobnými principy.

Dle IFRS pro SME se při snížení hodnoty zásob k rozvahovému dni zachytí ztráta ze snížení hodnoty a v rámci české právní úpravy jsou vykazovány opravné položky k zásobám, obojí snížení je zachyceno na vrub nákladů.

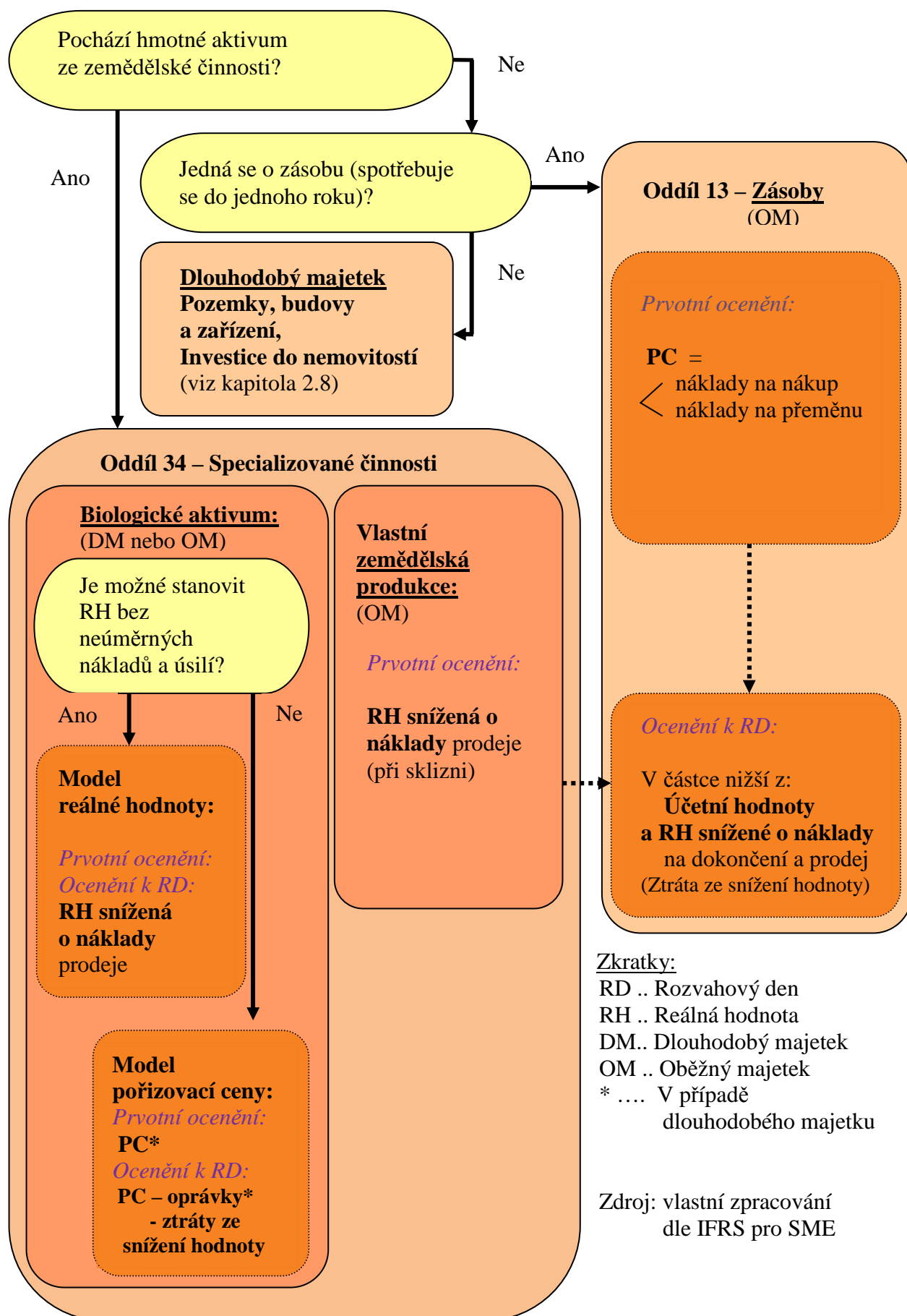
Schéma 17 (str. 165) zachycuje rozhodovací diagram při vykazování zásob a výstupů ze zemědělské činnosti.

5.6.2 Účetní zachycení zásob

Dle IFRS pro SME i české právní úpravy je možné volit pro účtování zásob mezi dvěma možnými metodami. Při použití první metody, dle české úpravy metody A, dle IFRS pro SME průběžné metody (*perpetual method*), je v účetnictví zachycena každá hospodářská operace, kdežto při druhé metodě, metodě B dle českých předpisů a periodické metodě (*periodical method*) dle IFRS pro SME je v účetnictví zachycen celkový efekt z operací po časových úsecích. Jedná se pouze o technický postup zachycení hospodářských operací v účetnictví, jehož volba nemá vliv na vykazovaná data, výsledek zaúčtování operací je shodný. Disertační práce nerozebírá uvedené postupy. Ve své podstatě, pokud jsou v práci uvedeny účetní postupy jednotlivých oblastí, jedná se o průběžné zachycení hospodářských operací, tedy dle české úpravy o metodu A.

Zásadní vliv na data vykazovaná ve finančních výkazech má volba způsobu členění nákladů. Účetní jednotka zvolí jedno z možných členění nákladů: účelové nebo druhové. Je zvykem účetních jednotek sestavujících účetní závěrky dle české právní úpravy, členit provozní náklady dle druhu činností (např. spotřeba materiálu, odpisy, mzdové náklady, atd.). IFRS pro SME preferují sestavení výkazu o úplném výsledku hospodaření dle účelu vynaložených nákladů (náklady na výrobu, náklady odbytu, správní náklady) a zveřejnění některých druhů nákladů v komentáři k účetním výkazům. Porovnání účtování zásob při obou možných způsobech členění nákladů je uvedeno v modelovém příkladu 18.

Schéma 17: Rozhodovací diagram při vykazování zásob a výstupů zemědělské činnosti



5.6.3 Metodické postupy a modelové příklady ocenění zásob (nakoupených a vlastních z nezemědělské i zemědělské činnosti)

Kapitola zahrnuje teoretické metodické postupy stanovení pořizovací ceny zásob ze zemědělské a nezemědělské činnosti při jejich prvotním uznání. Teoretické postupy jsou doplněny názornými modelovými příklady.

Metodický postup 12 poskytuje návod, jak postupovat při prvotním vykázání zásob při přechodu na IFRS pro SME z jiného účetního rámce. Vychází z předpokladu, že aktiva mají být klasifikována a oceněna dle principů IFRS pro SME.

❖ Metodický postup 13: Prvotní vykázání zásob při přechodu na IFRS pro SME

Pro vykázání vlastních zásob v zahajovacím výkazu dle IFRS pro SME musí být rozlišeny zásoby z nezemědělské a zemědělské činnosti. Jejich ocenění bude uskutečněno na základě odlišných principů.

Zásoby z nezemědělské činnosti:

ocenění bude převzato z předchozího účetního rámce. IFRS pro SME neukládají přepočítat hodnotu zásob v případě, že v předchozím účetním rámci byly použity jiné kalkulační vzorce (viz kapitola 2.13.1).

Zásoby ze zemědělské činnosti:

budou přeceněny na reálnou hodnotu sníženou o odhadnuté náklady na prodej (viz kapitola 2.13.2).

❖ Metodický postup 14: Stanovení pořizovací ceny nakoupené zásoby (prvotní ocenění)

Cena zásoby pořízené z externích zdrojů vznikne (2.13.1):

součtem následujících položek:

cena pořízení (fakturovaná částka)

dovozní cla

nevratné daně

dopravné

manipulace, atd.

(Případné kursové rozdíly nevstupují do hodnoty zásob.)

odpočtem rabatů a slev.

Poznámka: Daň z přidané hodnoty by vstupovala do hodnoty pořizovaného materiálu a zboží pouze v případě, že by nebyla refundována.

Při odložené platbě je pořizovací cenou současná hodnota budoucích peněžních toků (viz kapitola 2.7.3.2). Diskontovaná částka je pořizovací cenou materiálu nebo zboží vstupujícího do účetnictví, rozdíl mezi nominální hodnotou závazku (fakturovaná cena) a diskontovanou částkou představuje platbu za poskytnuté posečkání s platbou (finanční služba), tedy úroky.

Modelový příklad 12: Ocenění zásoby nakoupené ze zahraničí

Situace: Účetní jednotka, plátce daně z přidané hodnoty, nakupuje 10 automobilů z USA za celkovou cenu USD 305 000. Dopravné fakturované dodavatelem do celního skladu činí USD 8 000. Clo, náklady na skladování v celním skladu a vyřízení celních formalit činí 30 800 Kč. Dopravné po ČR činilo 10 000 Kč. Homologace vozů pro provoz v ČR/EU 14 000 Kč. Kurs české koruny k US dolaru je ke dni zaúčtování operace 18,2 Kč / USD, ke dni platby faktury za zboží 18,1 Kč / USD a ke dni platby za dopravu 18,3 Kč / USD.

Řešení: Pořizovací cena všech automobilů se vypočte jako součet:

Cena nákupu (pořízení) UDS 305 000 × 18,2 Kč / USD =	5 551 000 Kč
Cena dopravy do ČR USD 8 000 × 18,2 Kč / USD =	145 600 Kč
Celní výdaje	50 000 Kč
Cena homologace	90 000 Kč
Cena dopravy po ČR	<u>10 000 Kč</u>
Celkem pořizovací cena	5 846 600 Kč

Každý automobil bude evidován v individuální ceně.

Dopravné bude rozpočteno na jednotlivé automobily: 145 600 Kč : 10 = 14 560 Kč (doprava do celního skladu, plus 1 000 Kč doprava po ČR), náklady na skladování taktéž; clo bude rozpočteno poměrně dle hodnoty jednotlivých automobilů. Změna kursu při platbě zahraničních faktur nemá vliv na hodnotu pořizovací ceny aktiv. Do pořizovací ceny aktiva vstupuje hodnota majetku přepočtená kurzem v době pořízení.

Kursový zisk a kursová ztráta bude zobrazena ve výsledovce:

- a) Cena pořízení 5 551 000 Kč (kurs 18,2) je zaúčtována jako závazek k zaplacení (MD: Pořízení zboží, D: Dodavatelé).

Platba závazku v hodnotě 5 520 500 Kč (305 000 × 18,1) je odečtena z běžného účtu (D: Běžný účet), závazek v původní hodnotě 5 551 000 Kč je zrušen (MD: Dodavatelé) a je zaúčtován finanční výnos v hodnotě 30 500 Kč (D: Kursový zisk).

b) Cena dopravy do ČR 145 600 Kč (kurs 18,2) je zaúčtována jako závazek
(MD: Pořízení zboží, D: Dodavatelé).

Platba závazku v hodnotě 146 400 Kč ($8\,000\text{ Kč} \times 18,3$) je odečtena z běžného účtu
(D: Běžný účet), závazek v původní hodnotě 145 600 Kč je zrušen
(MD: Dodavatelé) a je zaúčtován finanční náklad v hodnotě 800 Kč
(D: Kursová ztráta)

Modelový příklad 13: Ocenění nakoupené zásoby při uplatnění slevy

Situace: Účetní jednotka nakupuje 10. září 20x0 zboží v hodnotě 100 000 Kč. V podmínkách smlouvy je, že může uplatnit slevu 1,5% z částky, která bude zaplacena do deseti dnů. Polovinu původní částky faktury účetní jednotka hradí 15. září 20x0 a druhou polovinu až 11. října 20x0.

Řešení: Sleva 1,5% z 100 000 Kč je 15 000 Kč, sleva 1,5% ze 50 000 Kč je 7 500 Kč.

Účetní zachycení je možné dvojím způsobem:

a) Metoda hrubé částky:

10. září 20x0, 100 000 Kč:	MD: Zboží	D: Dodavatelé
15. září 20x0, 50 000 Kč:	MD: Dodavatelé	/
42 500 Kč:	/	D: Peníze
7 500 Kč:	/	D: Sleva
11. října 20x0, 50 000 Kč	MD: Dodavatelé	D: Peníze

b) Metoda čisté částky:

10. září 20x0, 85 000 Kč:	MD: Zboží	D: Dodavatelé
15. září 20x0, 42 500 Kč:	MD: Dodavatelé	D: Peníze
11. října 20x0, 50 000 Kč:	/	D: Peníze
42 500 Kč:	MD: Dodavatelé	/
7 500 Kč:	MD: Nevyužitá sleva	/

Účet „Sleva“ a „Nevyužitá sleva“ koriguje (navyšuje nebo snižuje) pořizovací cenu zboží. Celková pořizovací cena v příkladu je 92 500 Kč. Účet obecně nazvaný „Peníze“ bude v praxi pravděpodobně zastoupen účtem „Běžný účet“ nebo „Bankovní účet“, může být placeno i hotově (účet Pokladna).

Modelový příklad 14: Ocenění nakoupené zásoby při odložené platbě

Situace: Účetní jednotka nakoupila 1.1.20x0 zboží. Fakturovaná částka je 500 p.j. Splatnost faktury je 2 roky. Hodnota dopravy zaplacená ihned v hotovosti 20 p.j., hodnota manipulace provedená vlastními pracovníky je 10 p.j..

Řešení: Navrhovaný postup účetní jednotky je následující:

1. Stanovení vhodné diskontní sazby.

V příkladu je zvolena sazba 5%.

2. Výpočet současné hodnoty odložené platby:

$$500 / 1,05^2 = 454$$

3. Výpočet úroků:

$$500 - 454 = 46$$

4. Výpočet pořizovací ceny:

$$454 + 20 \text{ (doprava)} + 10 \text{ (manipulace)} = 484$$

5. Výpočet úroků uznaných v nákladech jednotlivých let metodou efektivní úrokové míry

Tabulka 17: Výpočet úroků metodou efektivní úrokové míry

K datu	Hodnota závazku	Výpočet roků	Úrok
1.1.20x0	453,5		/
31.1.20x0	476,2	$453,5 \times 0,05$	22,7
31.1.20x2	500	$476,2 \times 0,05$	23,8

Zdroj: vlastní zpracování

6. Zaúčtování v prvním roce:

Účetní jednotka zvolí pro účtování v letech jednu z možností:

První možnost:

Současná hodnota dluhu za nakoupené zboží (= cena pořízení), částka 454:

MD: Pořízení zásoby D: Dodavatelé

Doprava zboží, částka 20:

MD: Pořízení zásoby D: Pokladna

Interní manipulace, částka 10:

MD: Pořízení zásoby D: Aktivace
vnitropod. služeb

Celkové úroky, částka 46:

neúčtováno

Druhá možnost:

Současná hodnota dluhu za nakoupené zboží (= cena pořízení), částka 454:

MD: Pořízení zásoby /

Nominální hodnota dluhu, částka 500:

/ D: Dodavatelé

Nerealizovaný finanční náklad, částka 46:

MD: Náklady příštích období (NPO)

(Závazek vůči dodavatelům vykázán „čistý“: Závazek – NPO.)

Doprava zboží, částka 20: MD: Pořízení zásoby D: Pokladna

Interní manipulace, částka 10: MD: Pořízení zásoby D: Aktivace

vnitropod. služeb

7. Zúčtování úroků v dalších letech:

První možnost:

Hodnota úroků, částka 22,7; 23,8: MD: Úroky (finanční náklad) D: Dodavatelé

Druhá možnost:

Hodnota úroků, částka 22,7; 23,8: MD: Úroky (finanční náklad) D: NPO

8. Platba na konci druhého roku:

První možnost:

Platba dluhu za pořízené zboží, částka 500: MD: Dodavatelé D: Běžný účet

Druhá možnost:

Platba dluhu za pořízené zboží, částka 500: MD: Dodavatelé D: Běžný účet

❖ **Metodický postup 15: Stanovení pořizovací ceny zásoby vyprodukované vlastní nezemědělskou činností (prvotní ocenění)**

Cena zásoby pořízené z vlastních zdrojů, z nezemědělské výroby, vznikne součtem následujících položek (viz kapitola 2.13.1):

Přímé materiálové náklady (předně spotřeba surovin)

Přímé mzdy pracovníků (vyrábějících produkci)

Adekvátní část variabilní výrobní režie (nepřímý materiál, nepřímé mzdy, např. spotřeba náhradních dílů, adekvátní část mzdy vedoucích pracovníků).

Přiřazeno na základě *skutečného využití* výrobního zařízení.

Adekvátní část fixní výrobní režie (odpisy výrobních strojů a výrobních budov, náklady na údržbu výrobních strojů a výrobních budov). Přiřazeno na základě *běžného využití* kapacity výrobního zařízení (nezvyšuje se podíl při nevyužití kapacitě).

Do hodnoty zásob nevstupují neúměrné náklady (např. náklady na výrobu nezvyklého množství zmetků).

Modelový příklad 15: Ocenění zásob vlastní nezemědělské produkce

Situace: Účetní jednotka vyrábí dva druhy výrobků, výrobek A a výrobek B. Používá účelové členění nákladů. V daném měsíci má vynaložené následující náklady (v peněžních jednotkách):

Přímé náklady:

Spotřeba surovin na výrobek A: 2 000

Spotřeba surovin na výrobek B: 1 300

Mzdové náklady pracovníků výrobní linky A: 100

Mzdové náklady pracovníků výrobní linky B: 70

Celkem přímé náklady: 3 470

Nepřímé náklady (výrobní režie):

Mzdové náklady výrobního mistra: 20

Spotřeba materiálu (olej, náhradní díly, atd.): 10

Spotřeba energie ve výrobě: 25

Odpisy výrobního zařízení: 35

Celkem výrobní režie: 90

Ostatní náklady nevstupující do hodnoty výrobků (náklady odbytu a správy):

Mzdové náklady administrativních pracovníků: 20

Mzdové náklady pracovníků odbytu: 2

Spotřeba materiálu (kancelářské potřeby) a energie v administrativě: 1

Spotřeba materiálu (obaly) a energie v odbytové hale: 3

Odpisy kancelářského vybavení, administrativní budovy a automobilů manažerů: 5

Odpisy automobilů odbytu: 8

Odpisy odbavovací haly: 4

Řešení: Účetní jednotka řeší rozvržení nepřímé výrobní režie mezi výrobky A a výrobky B pomocí poměru přímých mezd na jednotlivé výrobky.

Poměr přímých mezd výrobek A: $100/170 = 0,5882$

Poměr přímých mezd výrobek B: $70/170 = 0,4118$

Výrobní režie připadající na výrobek A: $90 \times 0,5882 = 52,938$

Výrobní režie připadající na výrobek B: $90 \times 0,4118 = 37,062$

Pořizovací cena (vlastní náklady) výrobku A: $2\,000 + 100 + 52,938 = 2\,152,938$

Pořizovací cena (vlastní náklady) výrobku B: $1\,300 + 70 + 37,062 = 1\,407,062$

Pořizovací cena výrobků navyšuje hodnotu výrobků na účtu „Výrobky“ (přes nedokončenou výrobu). Při vyskladnění výrobků k prodeji vznikají náklady výroby.

Náklady správy: $20 + 1 + 5 = 26$

Náklady odbytu: $2 + 3 + 8 + 4 = 17$

(Více o principu účtování při účelovém členění nákladů viz kapitola 5.6.5).

❖ **Metodický postup 16: Stanovení pořizovací ceny společných a vedlejších výrobků z nezemědělské činnosti (prvotní ocenění)**

Cena výrobku vzniklého ve sdružené výrobě se stanoví následovně (viz kapitola 2.13.1):

A) Bylo-li vyrobeno více výrobků hlavních a nebo výrobek hlavní a významný výrobek vedlejší, u kterých lze zjistit individuální náklady na surovinu a na přeměnu:

cena každého výrobku bude stanovena na základě rozdělení vynaložených nákladů, které budou rozvrženy na racionálním a konzistentním základě, např. dle poměru pravděpodobných prodejních cen.

B) Byl-li vyroben výrobek hlavní a nevýznamný vedlejší výrobek:

cena hlavního výrobku bude stanovena tak, že od nákladů vynaložených na oba výrobky celkem bude odečtena odhadnutá prodejní cena vedlejšího produktu snižená o náklady na dokončení a prodej. Takto se může postupovat i v případě, že bylo vyrobeno více výrobků nevýznamných vedlejších a více výrobků hlavních. U rozvržení nákladů na více hlavních výrobků se poté postupuje jako v případě ad A).

Modelový příklad 16: Ocenění zásob ve sdružené nezemědělské výrobě

Ad A) Vyrobena dva hlavní výrobky a jeden významný výrobek vedlejší

Situace: Ve sdružené nezemědělské výrobě byly vynaloženy celkové náklady 1 000 p.j.

na dva hlavní výrobky a jeden významný výrobek vedlejší. Účetní jednotka potřebuje určit, jaká bude v účetnictví zanesena pořizovací cena jednotlivých výrobků.

Řešení: Předpokládané prodejní ceny produktů jsou 600 p.j. (první hlavní výrobek, 40% z prodejní ceny všech produktů) 525 p.j. (druhý hlavní výrobek, 35 % z prodejní ceny všech produktů) a 375 p.j. (vedlejší výrobek, 25 % z prodejní ceny všech produktů). Dle poměru prodejních cen jednotlivých výrobků k celkové prodejní ceně budou rozvrženy pořizovací ceny (náklady) k jednotlivým výrobkům následovně:

první hlavní výrobek 400 p.j. (40% z 1000 p.j.), druhý hlavní výrobek 350 p.j. (35% z 1000 p.j.), a významný vedlejší výrobek 250 p.j. (25% z 1000 p.j.).

Ad B) Vyrobena jeden hlavní výrobek a dva nevýznamné výrobky vedlejší

Situace: Ve sdružené nezemědělské výrobě byly vynaloženy celkové náklady 1 000 p.j.

na jeden hlavní výrobek a dva nevýznamné výrobky vedlejší. Účetní jednotka potřebuje určit, jaká bude v účetnictví zachycena pořizovací cena jednotlivých výrobků.

Řešení: Předpokládaná prodejní cena prvního vedlejšího produktu snižená o náklady na dokončení a prodej je 20 p.j. a druhého vedlejšího produktu je 10 p.j.

V těchto cenách vstoupí vedlejší produkty do účetnictví. Pořizovací cenou hlavního produktu při prvotním uznání je 970 p.j. (1000 p.j.– 30 p.j.).

❖ **Metodický postup 17: Stanovení pořizovací ceny zemědělské produkce a biologických aktiv (prvotní uznání)**

Zemědělská produkce (např. sklizené obilí nebo ovoce, vyprodukované mléko) a biologická aktiva (např. obilí na poli, zvířata) budou prvotně oceněna reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady na prodej. Zemědělská produkce a biologická aktiva tedy nevstupují do účetnictví v hodnotě vynaložených nákladů (viz kapitola 2.13.2). Reálná hodnota je stanovena dle obecných principů (viz kapitola 2.7.3.1). Řešení účetního zachycení pořizovací ceny zemědělské produkce a biologického aktiva a souvisejícího účtování při následném vyskladnění je analyzováno v kapitole 5.6.6.

5.6.4 Techniky zachycení pořizovací ceny zásob z nezemědělské činnosti

IFRS pro SME preferují zachycování zásob vzešlých z nezemědělské činnosti ve skutečných nákladech. Z praktických důvodů účetní jednotka může použít jednu z technik zachycení pořizovací ceny zásoby:

▪ **Metoda standardních nákladů**

Vychází z kalkulace nákladů odvozené od běžné úrovně kapacity, účinnosti a spotřeby materiálu a práce. Při porovnání s pořizovací cenou, je zachycena odchylka. Určené standardní náklady mají být pravidelně přezkoumávány a případně upraveny tak, aby lépe vyhovovaly současným podmínkám.

▪ **Metoda maloobchodního prodeje**

Pořizovací cena je odvozena od prodejní ceny snížené o hrubou marži. Na základě pravidel plné verze IFRS se předpokládá, že pro podobnou skupinu produktů mohou být použity průměrné marže.

Metody standardních nákladů a maloobchodního prodeje jsou založeny na zachycování oceňovacích odchylek od pořizovací ceny.

▪ **Poslední známá nákupní cena**

Pořizovací cenou je cena posledního nákupu.

Modelový příklad zachycuje pořizovací cenu nakoupené zásoby pomocí oceňovacích odchylek metodou maloobchodního prodeje, kdy „pevnou“ skladovou cenou je maloobchodní cena. Obdobně se postupuje při metodě standardních nákladů, kdy „pevnou“ skladovou cenou je hodnota standardně vynaložených nákladů.

Modelový příklad 17: Stanovení pořizovací ceny nakoupené zásoby se zachycením oceňovacích odchylek

Situace: Účetní jednotka používá ke stanovení pořizovací ceny metodu maloobchodní ceny. Počáteční stav zboží je 450 tis. Kč v pořizovací ceně a 630 tis. Kč v maloobchodní ceně. Obchodní marže je tedy 180 tis. Kč.

Řešení:

Účetní jednotka stanoví konečný stav zboží v pořizovací ceně za uvedený měsíc:

a) dle tabulky 18 (vypočtením poměru pořizovací ceny k prodejní ceně)

b) pomocí proúčtování na analytické účty „Zboží v prodejní ceně“ a „Marže“ (vypočtením poměru marže k prodejní ceně) – jsou použity údaje z tabulky 18.

Ad a) Stanovení konečného stavu zboží výpočtem poměru cen v následující tabulce

Tabulka 18: Metoda maloobchodního prodeje

Položka	Pořizovací cena [tis. Kč]	Maloobchodní cena [tis. Kč]
Počáteční stav zboží	450	630
Nakoupené zboží	1 200	1 680
Prodané zboží	714	1 000
Konečný stav zboží	936	1 310

Zdroj: vlastní zpracování

Stanovení konečného stavu zboží v pořizovacích cenách pomocí poměru cen:

- 1) Stanovení poměru celkové hodnoty zásob v pořizovací ceně (počáteční stav plus nákup) a celkové hodnoty zásob v maloobchodní ceně.

$$\text{V příkladu: } (450 + 1\,200) / (630 + 1\,680) = 0,714$$

- 2) Výpočet hodnoty prodaného zboží v pořizovací ceně vynásobením hodnoty prodaného zboží v prodejní ceně a stanoveného koeficientu.

$$\text{V příkladu: } 0,714 \times 1\,000 = 714 \text{ [Kč]}$$

- 3) Výpočet konečného stavu odpočtem hodnoty vyskladněného zboží od původní hodnoty.

$$\text{V příkladu: } (450 + 1\,200) - 714 = 936 \text{ [Kč]}$$

Ad b) Stanovení konečného stavu zboží na účtech výpočtem % oceňovacích odchylek v následujícím schématu.

Schéma 18. Účetní zachycení zásob pomocí oceňovacích odchylek

AE – Zboží v maloobchodní ceně		AE – Oceňovací odchylka, marže		Zboží v pořizovací ceně	
<u>PS 630</u>			<u>PS 180</u>	<u>PS 450</u>	
1) 1 680			480 1)	1) 1 200	
	1 000 2)	2) 286			2) 714
<u>KS 1 310</u>			<u>KS 374</u>	<u>KS 936</u>	

Zdroj: vlastní zpracování

Stanovení konečného stavu zboží v pořizovacích cenách pomocí % oceňovacích odchylek:

- 1) Nákup zboží. Zachycení pořizovací ceny (cena na faktuře), maloobchodní ceny (prodejní cena) a oceňovací odchylky (rozdíl předchozích cen).
V příkladu: Pořizovací cena je 1 200 tis. Kč, maloobchodní cena je 1 680 tis. Kč, oceňovací odchylka je tedy 480 tis. Kč.
- 2) Vyskladnění zboží při prodeji. Vyskladnění v maloobchodní ceně a výpočet hodnoty vyskladnění v pořizovací ceně pomocí procenta oceňovacích odchylek (celková hodnota odchylek / celková hodnota zboží v maloobchodní ceně).
V příkladu: Vyskladnění v maloobchodní ceně 1000 tis. Kč. Výpočet % oceňovacích odchylek: $(180 + 480) / (630 + 1 680) = 0,286$. Vynásobením hodnoty vyskladnění v maloobchodní ceně oceňovací odchylkou: $1000 \times 0,286 = 286$. Hodnota oceňovací odchylky je 286 tis. Kč. Odečtením od hodnoty vyskladnění v maloobchodní ceně vyjde hodnota vyskladnění v pořizovací ceně: $1000 - 286 = 714$. Hodnota vyskladnění v pořizovací ceně je tedy 714 tis. Kč.
- 3) Konečné stavy na jednotlivých analytických účtech („zboží v maloobchodní ceně“, „oceňovací odchylka, marže“) a na syntetickém účtu („zboží v pořizovací ceně“).
V příkladu: Konečný stav na účtu zboží v maloobchodní ceně: 1 310 tis. Kč, konečný stav na účtu zboží v pořizovací ceně: 936 tis. Kč a konečný stav oceňovací odchylky: 374 tis. Kč.

5.6.5 Účetní zachycení produkce a užití výrobků v druhovém a účelovém členění nákladů

Účetní jednotka se rozhodne, jaký bude používat způsob vykázání nákladů. Rozhodnutí, jestli zvolí druhové či účelové členění nákladů, by mělo záležet na tom, jaký způsob zachycení nákladů bude poskytovat potřebnější informace uživatelům účetních výkazů. Ve většině případů se předpokládá, že informace z účelového členění nákladů jsou užitečnější. Informují o tom, k čemu (za jakým účelem) byly náklady vynaloženy, nikoli o tom, co bylo spotřebováno. Tak lze z finančních výkazů vyčíst i hrubý výrobní zisk (tržby z prodeje výrobků mínus náklady na prodané výrobky). Nevýhodou stanovení hodnot nákladů při účelovém členění je zvýšené riziko subjektivního přiřazování nákladů k jednotlivým kategoriím (např. kolik procent ze mzdy vedoucího pracovníka je přiřazeno k jednotlivým výrobkům). Dalším důvodem, proč účetní jednotky volí raději druhovou výsledovku, je ten fakt, že při účtování dle účelu vynaložení prostředků jsou kladeny větší nároky na účetní pracovníky. Je nutné už při zaúčtování operace provést kalkulaci vynaložených nákladů. Pravdou je, že některé informace z druhového členění nákladů jsou nepostradatelné. Proto vykazuje-li účetní jednotka náklady v účelovém členění, v komentáři uvede i některé náklady členěné dle druhu. Jedná se především o odpisy a osobní náklady. Jednak jsou tyto údaje nezbytné pro předpověď budoucích peněžních toků a jednak je možné je použít při výpočtu některých ekonomických ukazatelů.

Modelový příklad 18: Účtování o produkci výrobků v druhovém a účelovém členění nákladů

Situace: Výrobní podnik vynaložil na svoji činnost náklady znázorněné v tabulce 19 a vyrobil 13 kusů výrobků v ceně vynaložených nákladů 100 Kč/ks. Prodal 9 kusů výrobků po 190 Kč za kus.

Tabulka 19: Struktura a výše vynaložených nákladů

<i>Struktura nákladů</i>	<i>tis. Kč</i>
<i>Spotřeba materiálu</i>	<i>800</i>
<i>Na výrobu</i>	<i>600</i>
<i>V odbytu</i>	<i>150</i>
<i>Kancelářský materiál</i>	<i>50</i>

<u>Mzdové náklady</u>	<u>450</u>
Pracovníci výroby	300
Zaměstnanci odbytu	100
Management a administrativní pracovníci	50
<u>Odpisy</u>	<u>650</u>
Strojů pro výrobu	400
Nákladních automobilů v odbytu	100
Automobilů manažerů	100
Kancelářského vybavení	50

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení: Schémata 19 a 20 zobrazují řešení příkladu dle druhového a účelového členění nákladů. Tabulka 20 porovnává hodnotu vykazovaných nákladů a výnosů dle IFRS pro SME a dle české právní úpravy a tabulka porovnává vybrané finanční ukazatele vypočtené z údajů výkazů sestavených v souladu s různými účetními rámci.

Schéma 19 zachycuje účetní zobrazení dané situace v druhovém členění nákladů. Zaúčtování dle IFRS pro SME a české právní úpravy je shodné. Ovšem rozdíl je ve vykázání salda účtu (viz text za legendou ke schématu).

Schéma 19: Účetní zachycení operací v druhovém členění nákladů

Materiál	Spotřeba materiálu
1) 800	1) 800
Zaměstnanci	Mzdové náklady
2) 450	2) 450
Oprávkky k DM	Odpisy
3) 650	3) 650

Výrobky	Změna stavu výrobků								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">4) 1 300</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: center;">5) 900</td> <td></td> </tr> </table>	4) 1 300		5) 900		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">4) 1 300</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">5) 900</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>		4) 1 300	5) 900	
4) 1 300									
5) 900									
	4) 1 300								
5) 900									
Odběratelé, Peníze	Tržby za výrobky								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">6) 1 710</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table>	6) 1 710				<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">6) 1 710</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>		6) 1 710		
6) 1 710									
	6) 1 710								

Legenda ke schématu 19:

- 1) Celková spotřeba materiálu
- 2) Celkové mzdové náklady
- 3) Celkové odpisy
- 4) Produkce výrobků (13×100)
- 5) Vyskladnění výrobků k prodeji (9×100)
- 6) Vystavená faktura (9×190)

Zdroj: vlastní zpracování

Při druhovém členění nákladů účet „změna stavu“ dle IFRS upravuje náklady, kdežto dle českých předpisů je zařazen do výnosů. Výsledek hospodaření vychází dle obou úprav shodně (úpravy mají opačné znaménko), ale logicky se liší celková hodnota nákladů a výnosů. Obdobně IFRS považují i veškeré aktivace (aktivace služeb, aktivace materiálu a zboží, aktivace dlouhodobého majetku) za úpravu nákladů. Kdežto české právní předpisy požadují po účetních jednotkách, aby veškeré aktivace vykazovaly ve výnosech. Tento přístup není dle IFRS správný. Ve výnosech mají být vykázány pouze realizované výnosy.

Schéma 20 zachycuje účetní zobrazení dané situace v účelovém členění nákladů běžně užívané dle IFRS.

Následující tabulka názorně ukazuje hodnoty nákladů a výnosů vykázanych dle IFRS a české právní úpravy při použití druhového a účelového členění nákladů.

Tabulka 20: Náklady a výnosy v různém členění

Druhové členění		
Česká republika	Náklady	Výnosy
Různé náklady	1 900	
Změna stavu výrobků		400
Tržby		1 710
Zisk	210	
IFRS	Náklady	Výnosy
Různé náklady	1 900	
Změna stavu výrobků	- 400	
Tržby		1 710
Zisk	210	
Účelové členění		
	Náklady	Výnosy
Odbytové náklady	350	
Správní náklady	250	
Náklady výroby	900	
Tržby		1 710
Zisk	210	

Zdroj: vlastní zpracování

Z údajů uvedených v tabulce 20 lze vyčíst, že ve výkazech sestavených dle IFRS je vykázána stejná celková hodnota nákladů a výnosů při použití obou členění nákladů. Ve výnosech jsou vykázány pouze tržby a v nákladech vše ostatní. Celková hodnota nákladů a výnosů dle české úpravy není shodná s výkazy sestavenými dle IFRS. Při hodnocení finančních výkazů je nutné brát tuto skutečnost na zřetel.

V návaznosti na předchozí, vycházejí i rozdílné údaje při výpočtu ukazatelů finanční analýzy. Tabulka 21 porovnává nákladovou a výnosovou rentabilitu účetních jednotek vykazujících dle IFRS a dle české právní úpravy.

Tabulka 21: Rentabilita nákladů a výnosů

	Rentabilita nákladů	Rentabilita výnosů
Druhové členění - ČR	$210 / 1\,900 = 0,111$	$210 / 2\,110 = 0,0995$
Druhové členění - IFRS	$210 / 1\,500 = 0,14$	$210 / 1\,710 = 0,123$
Účelové členění	$210 / 1\,500 = 0,14$	$210 / 1\,710 = 0,123$

Zdroj: vlastní

Tabulka 21 ukazuje, že ať si účetní jednotka účtující a vykazující dle IFRS zvolí jakékoli členění výkazů (resp. účelové nebo druhové), dosahuje shodných hodnot rentability nákladů i výnosů. Rentabilita nákladů i výnosů jednotek účtujících a vykazujících dle českých norem je odlišná. Uživatelé účetních výkazů musí mít při interpretaci obsahu finančních výkazů tuto skutečnost na zřeteli.

5.6.6 Účetní zachycení zemědělské produkce a biologických aktiv

Účetní zachycení zemědělské produkce a biologických aktiv při prvotním vykázání a následně při každém vyskladnění je natolik specifické, že je dané problematice věnována tato samostatná kapitola. Důvodem zvýšené pozornosti při účtování výstupů ze zemědělské činnosti je povinnost vykázat je prvotně v jejich reálné hodnotě (snížené o předpokládané náklady na prodej) a zároveň snaha o evidování nákladů na jejich vznik.

Způsob zaúčtování výstupů ze zemědělské činnosti se bude odvíjet od volby členění nákladů (dle účelu, dle druhu).

5.6.6.1 Zaúčtování zemědělské produkce a biologického aktiva při prvotním vstupu do účetnictví a při následném vyskladnění v účelovém členění nákladů

Při účelovém členění nákladů nejsou náklady vynaložené na tvorbu veškeré produkce i biologických aktiv zaúčtovány na nákladových účtech. Hodnota vstupů je zachycena přímo na majetkových účtech a poté je upravena (navýšena nebo snížena) na reálnou hodnotu sníženou o odhadnuté náklady na prodej. Je vhodné zvolit takový systém účtů, při kterém by mohlo dojít k oddělenému sledování vynaložených nákladů a rozdílů z ocenění v RH. Tím se zvýší vypovídací schopnost výkazů. Kdyby rozdíl z ocenění v RH navyšovaly hodnotu aktiva přímo na majetkovém účtu, byly by zkresleny náklady na výrobu při účtování o prodeji nebo jiném užití aktiva. Doporučuje se tedy rozdíl z ocenění v RH zachytit na zvláštním účtu, který koriguje původně zaúčtovanou hodnotu.

Na druhé straně efekt z ocenění aktiva reálnou hodnotou je zachycen na výsledkovém účtu Zisk/ztráta z ocenění v RH. Při prodeji (resp. jakémkoli užití) je aktivum vyskladněno v pořizovací ceně, tedy v reálné hodnotě (snížené o náklady prodeje). Při vyčíslení zisku nebo ztráty z prodeje aktiva je nutné mít tuto skutečnost na zřeteli.

Modelový příklad 19: Zaúčtování prvotního ocenění a prodeje zemědělské produkce

Situace: Na výrobu zemědělské produkce byly vynaloženy náklady v hodnotě 100 peněžních jednotek (p.j.). Reálná hodnota zemědělské produkce je 115 p.j., odhadované náklady na prodej jsou 5 p.j. Následně bylo prodáno 60% ze zemědělské produkce za cenu 80 p.j.

Řešení: Účetní řešení dané situace je znázorněno ve schématu 21.

Schéma 21: Účetní model zachycení zemědělské produkce při prvotním uznání a při prodeji v účelovém členění nákladů

	Nedokončená zemědělská produkce	Zemědělská produkce	Náklady výroby
Materiál	1) 80	3) 100	
Zaměstnanci	2) 20	5) 60	5) 60
2) 20	3) 100	6) 6	
		Rozdíly z ocenění v RH	Zisk/ztráta z ocenění v RH
		4) 10	6) 6
			4) 10
	Odběratelé, Peníze		Tržby za prodej produkce
	7) 80		7) 80

Legenda ke schématu 21:

- 1) Spotřeba materiálu na výrobu zemědělské produkce.
- 2) Mzdové náklady pracovníků výroby zemědělské produkce.

Na stejném principu jako ad 1) a ad 2) by byly zaúčtovány i další náklady na zemědělskou produkci, např. spotřeba energie MD: Nedokončená zemědělská produkce D: Dodavatelé.

- 3) Převod z nedokončené zemědělské produkce (po dokončení) do zemědělské produkce.
- 4) Navýšení hodnoty aktiva na reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje (110 p.j., resp. hodnota produkce je 110 p.j.)
- 5) Vyskladnění zemědělské produkce k prodeji (případně ke spotřebě) ve vlastních nákladech.
- 6) Korekce vyskladňované hodnoty zemědělské produkce a zároveň korekce nákladů výroby o poměrný díl rozdílu z ocenění v RH. V daném případě se jedná o zvýšení hodnoty vyskladňované ve vlastních nákladech z 60 p.j. na hodnotu odpovídající přecenění, tedy o 6 p.j. na 66 p.j.
- 7) Tržby za prodanou zemědělskou produkci, fakturovaná částka.

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2011).

Modelový příklad 20: Zaúčtování prvotního ocenění a prodeje biologického aktiva v účelovém členění nákladů

Situace: Vlastní náklady na narozená zvířata jsou 100 p.j., jejich reálná hodnota je 96 p.j. a předpokládané náklady na prodej jsou 6. Následně je prodáno 60% zvířat za cenu 80 p.j.

Řešení: Účetní řešení dané situace je znázorněno ve schématu 22.

Schéma 22: Účetní model zachycení biologických aktiv při prvotním uznání a při prodeji v účelovém členění nákladů

Různé účty		Mladá zvířata (biologická aktiva)		Náklady výroby	
1)	1) 80	1) 80			
	2) 20	2) 20			
			4) 60	4) 60	
			3) 10	3) 10	
		5) 6			5) 6

Odběratelé, Peníze

6) 80

Tržby za prodej produkce

6) 80

Legenda ke schématu 22:

- 1) Narozená zvířata oceněná ve vlastních nákladech.
Pokud by byla nově narozená zvířata oceněna v reálné hodnotě, nebude vyčíslen (a účtován) rozdíl z ocenění v RH.
- 2) Náklady vynaložené při vlastním odchovu zvířat, např. spotřeba krmiva, steliva, mzdové náklady ošetřovatelů zvířat apod.
- 3) Snížení hodnoty aktiva na reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje (90 p.j., resp. hodnota mladých zvířat je 90 p.j.)
- 4) Vyskladnění zvířat k prodeji (případně ke spotřebě) ve vlastních nákladech.
- 5) Korekce vyskladňované hodnoty biologických aktiv a zároveň korekce nákladů výroby o poměrný díl rozdílu z ocenění v RH. *V daném případě se jedná o snížení hodnoty vyskladňované ve vlastních nákladech z 60 p.j. na hodnotu odpovídající přecenění, tedy o 6 p.j. na 54 p.j.*
- 6) Tržby za prodaná mladá zvířata, fakturovaná částka.

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2011).

5.6.6.2 Zaúčtování zemědělské produkce a biologického aktiva při prvotním vstupu do účetnictví a při následném vyskladnění v druhovém členění nákladů

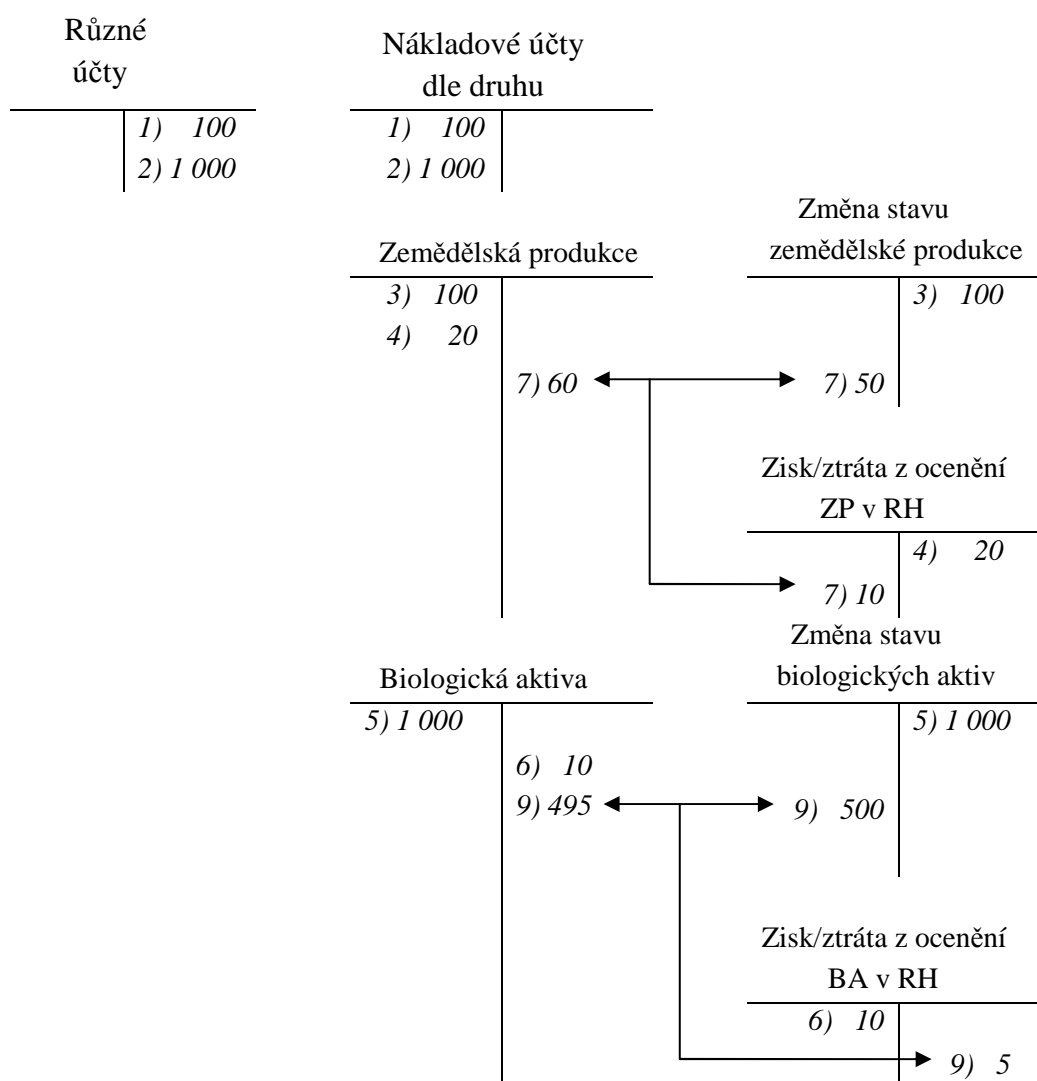
Při druhovém členění nákladů jsou veškeré náklady vynaložené na tvorbu produkce zachycovány na nákladových účtech. Produkce v hodnotě vynaložených nákladů je následně aktivována (zaúčtována na majetkové účty přes nákladové účty „změna stavu produkce“). I při účtování na principech členění nákladů dle druhu je v případě zachycení zemědělské produkce a biologických aktiv vhodné zvolit takový systém účtů, pomocí něhož je možné odděleně sledovat vynaložené náklady a rozdíly v ocenění. Efekt z ocenění aktiva reálnou hodnotu je zachycen na výsledkovém účtu Zisk/ztráta z ocenění v RH.

Modelový příklad 21: Zaúčtování prvotního ocenění a prodeje zemědělské produkce a biologických aktiv v druhovém členění nákladů

Situace: Na zemědělskou produkci byly vynaloženy náklady v hodnotě 100 p.j., na biologická aktiva v hodnotě 1 000 p.j. Reálná hodnota zemědělské produkce snižena o odhadnuté náklady prodeje je 120 p.j. a reálná hodnota biologických aktiv snižena o náklady prodeje je 990 p.j. Následně byla prodána polovina ze zemědělské produkce a polovina z biologických aktiv, zemědělská produkce za 75 p.j. a biologická aktiva za 500 p.j.

Řešení: Účetní řešení dané situace je znázorněno ve schématu 23. Pro zjednodušení nejsou zvlášť vyčleněny účty rozdíly z ocenění, princip by byl shodný s modelovými příklady 18 a 19.

Schéma 23: Účetní model zachycení zemědělské produkce a biologických aktiv při prvotním uznání a při prodeji v druhovém členění nákladů



Zkratky: ZP Zemědělská produkce, BA Biologická aktiva

Odběratelé, Peníze	Tržby z prodeje zemědělské produkce
8) 75 10) 500	8) 7
	Tržby z prodeje biologických aktiv
	10) 500

Legenda ke schématu 23:

- 1) Náklady na výrobu zemědělské produkce (např. spotřeba materiálu, spotřeba energie, mzdové náklady, odpisy, apod.).
- 2) Náklady na výrobu biologických aktiv.
- 3) Naskladnění zemědělské produkce v hodnotě vynaložených nákladů.
- 4) Navýšení hodnoty zemědělské produkce na reálnou hodnotu sníženou o předpokládané náklady na prodej. *Pořizovací cena zemědělské produkce je v daném případě 120 p.j. (100 p.j. plus 20 p.j.). Hodnota zemědělské produkce je navýšena přímo na majetkovém účtu přes účet „Zisk/ztráta z ocenění v RH zemědělské produkce“. Alternativně by bylo možno k úpravě hodnoty zemědělské produkce, obdobně jak je tomu v předchozích účetních modelech, použít korekční účet „Rozdíly z ocenění na RH“.*
- 5) Naskladnění biologických aktiv v hodnotě vynaložených nákladů.
- 6) Snížení hodnoty biologických aktiv na reálnou hodnotu sníženou o předpokládané náklady na prodej. *Pořizovací cena biologických aktiv je v daném případě 990 p.j. (1 000 p.j. minus 10 p.j.). Hodnota biologických aktiv je snížena přímo na majetkovém účtu přes účet „Zisk/ztráta z ocenění biologických aktiv v RH“. Alternativně by bylo možno k úpravě hodnoty biologických aktiv, obdobně jak je tomu v předchozích účetních modelech, použít korekční účet „Rozdíly z ocenění na RH“.*
- 7) Vyskladnění poloviny zemědělské produkce k prodeji. *Hodnota vyskladnění v příkladu je 60 p.j.*
- 8) Tržba za prodej zemědělské produkce.
- 9) Vyskladnění poloviny biologických aktiv k prodeji. *Hodnota vyskladnění v příkladu je 495 p.j.*
- 10) Tržba za prodej zemědělské produkce.

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2011).

5.6.7 Oceňování zásob při jejich vyskladnění

Při vyskladňování zásob lze použít metodu individuálního ocenění, kdy zásoba je vyskladněna ve své pořizovací ceně. Tato metoda může být použita u zásob, které lze separovat a u kterých lze evidovat jednotlivé dodávky, jednotlivé kusy, například automobily. U zásob, u kterých se přepokládá fyzická zaměnitelnost a ve skladu se jednotlivé dodávky nerozlišují, se použijí následující oceňovací techniky:

- FIFO (*first in first out*, první do skladu první ze skladu)
- Vážený aritmetický průměr

Obě techniky jsou běžně užívány v účtování dle českých právních norem, proto není nutné je v disertační práci podrobně analyzovat. Aplikace obou technik je znázorněna v následujícím modelovém příkladu.

Modelový příklad 22: Oceňování zásob při vyskladňování

Situace: Firma nakupuje a prodává bižuterii. Počáteční stav, počet nakoupených kusů jednoho typu náušnic a jejich jednotková cena je znázorněna v prvních třech řádcích tabulky 22. Účetní jednotka porovnává, jaké hodnoty zboží budou vyskladněny a zároveň jaký bude konečný stav zboží, použije-li oceňovací techniku a) FIFO a b) vážený aritmetický průměr.

Řešení: Ve čtvrtém řádku tabulky je uvedena hodnota vyskladněných zásob a jejich konečný stav při použití obou oceňovacích technik. Výpočty hodnot k vyskladnění jsou uvedeny pod tabulkou.

Tabulka 22: Ocenění zásob při jejich vyskladnění

Datum	Událost	Přírůstek		Úbytek		Konečný stav [Cena celkem] [Kč]
		ks	Cena/ks [Kč]	ks	Celková cena [Kč]	
1.1.20x1	Počáteční stav	50	140			7 000
6.1.20x1	Nákup	100	150			22 000
15.1.20x1	Nákup	100	160			38 000
20.1.20x1	Prodej			230	a) FIFO 34 800*	3 200
					b) Průměr** 34 960	3 040

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet hodnoty zásob k vyskladnění:

* Hodnota vyskladněných zásob při použití metody FIFO:

$$(50 \times 140) + (100 \times 150) + (80 \times 160) = 34\,800 \text{ [Kč]}$$

** Hodnota vyskladněných zásob při použití metody váženého aritmetického průměru:

$$[38\,000 \text{ (celková hodnota)} / 250 \text{ (počet ks na skladu)}] \times 230 \text{ (počet vyskladňovaných ks)} \\ = 34\,960 \text{ [Kč]}$$

5.6.8 Snížení hodnoty zásob k rozvahovému dni

Pro nakoupené zásoby i pro zásoby vyprodukované vlastní činností (z nezemědělské i zemědělské činnosti) platí, že k rozvahovému dni mají být oceněny v částce nižší z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o předpokládané náklady na dokončení produktu a o předpokládané náklady nezbytné k uskutečnění prodeje. Fakticky se jedná o naplnění zásady opatrnosti při vyčíslení výsledku hospodaření. Účetní jednotka sleduje, zdali se nesnížila hodnota zásob například jejich poškozením, zastaráním, poklesem prodejní ceny či předpokládaným navýšením nákladů na dokončení a prodej. V případě, že hodnota zásoby klesla pod její účetní hodnotu, je nutné toto snížení zachytit v účetnictví, a to do nákladů. Pokud se hodnota zásoby opětovně navýšila, v účetnictví je zrušeno nebo redukováno (částečné navýšení) původní snížení hodnoty. Hodnota zásoby nesmí být navýšena nad původní pořizovací cenu.

Modelový příklad 23: Snížení hodnoty zásob

Situace: Účetní jednotka zjišťuje k rozvahovému dni hodnotu zásob výrobků. V tabulce 23 jsou uvedené náklady na pořízení (pořizovací cena) jednotlivých výrobků, jejich reálná hodnota a odhadnuté náklad na prodej (náklady na dokončení nebudou vynaloženy, výrobky jsou dokončeny). Účetní jednotka stanoví, zdali provede snížení hodnoty zásoby.

Řešení: V tabulce 23 jsou uvedeny vypočtené hodnoty. Výpočet je vysvětlen pod tabulkou.

Tabulka 23: Ocenění zásob k rozvahovému dni

Výrobek	Náklady pořízení [tis.Kč]	Reálná hodnota [tis.Kč]	Prodejní náklady [tis.Kč]	Snížená reálná hodnota [tis.Kč]	Hodnota k vykázání [tis.Kč]	Snížení hodnoty [tis.Kč]
<i>Alfa</i>	400	450	90	360	360	40
<i>Beta</i>	520	550	20	530	520	/
<i>Gama</i>	680	700	50	650	650	30
<i>Celkem</i>					1 540	70

Zdroj: vlastní zpracování

Ve sloupci „Hodnota k vykázání“ je vypočtena reálná hodnota snížená o náklady na dokončení a prodej. Tato hodnota každého výrobku je porovnána s náklady na pořízení. Ve sloupci „Snížení hodnoty“ je vypočtena částka, o kterou bude hodnota jednotlivého výrobku snížena. Celkem budou výrobky Alfa, Beta a Gama sníženy o 70 tis. Kč.

5.7 Výnosy

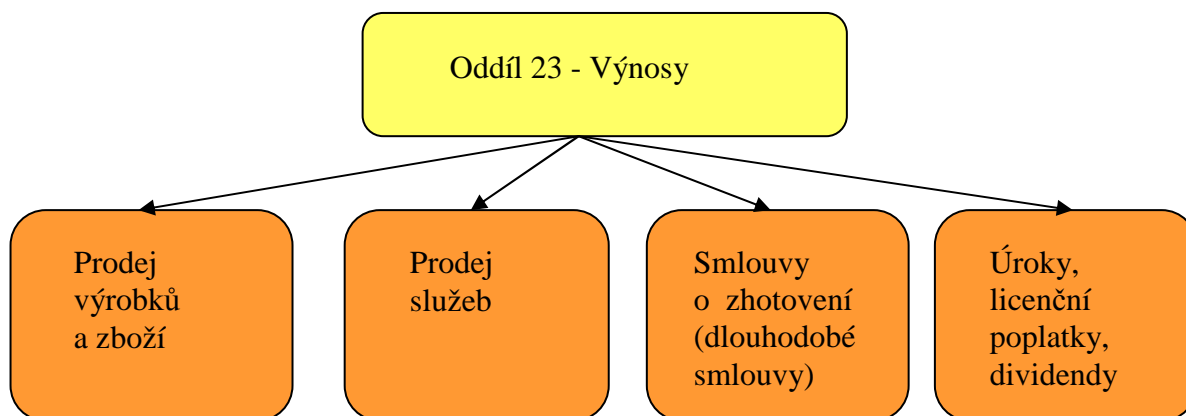
Výnosy jsou jedním ze základních prvků účetní závěrky. Oddíl 23 – Výnosy pojednává o *revenues*, tedy o výnosech ve smyslu tržeb z hlavních podnikatelských aktivit a ostatních výnosů jako jsou úroky, licenční poplatky nebo dividendy. V této kapitole disertační práce jsou uvedeny postupy vedoucí k správné klasifikaci výnosů, k určení správného okamžiku vykázání výnosů a odpovídajícího ocenění výnosů. Je zobrazeno účetní řešení konkrétních situací.

5.7.1 Klasifikace výnosů

Základním požadavkem IFRS pro malé a střední podniky je, aby každá operace, která v sobě nese výnos, byla správně posouzena z hlediska zařazení do odpovídajících oblastí vykazování výnosů. Oddíl 23 – Výnosy udává pravidla pro vykazování výnosů z prodaných výrobků a zboží, z poskytování služeb, z dlouhodobých smluv a z užití aktiv účetní jednotky jinými subjekty (při němž vzniká úrok nebo licenční poplatek nebo dividenda). Výnosy z dalších oblastí jsou řešeny ve specifických oddílech, např. leasingové smlouvy, změny reálné hodnoty aktiv a závazků, biologická aktiva a zemědělská produkce (viz ostatní kapitoly disertační práce).

Následující schéma zobrazuje oblasti vykazování výnosů, tak jak je řeší specifický oddíl Výnosy.

Schéma 24: Oblasti vykazování výnosů dle oddílu 23 - Výnosy



Zdroj: vlastní zpracování dle IFRS pro SME

Účetní jednotka musí také rozhodnout, zdali událost, která v sobě nese výnos(y), bude posouzena samostatně nebo zda bude účetně spojeno více operací (např. prodej zboží a jeho následný odkup) nebo zda bude událost účetně rozdělena na více dílčích událostí (viz metodický postup 18).

5.7.2 Vykazování výnosů

Ke správnému vykázání výnosů dle IFRS pro SME dojde v případě, že je (jsou) správně identifikována(y) transakce nesoucí výnos, je určen odpovídajícím způsobem okamžik vykázání výnosů a výnosy jsou řádně oceněny.

5.7.2.1 Vykazování výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb

Následující metodické postupy zachycují celý rozhodovací proces od identifikace transakce, okamžiku uznání a výše vykazaného výnosu u prodeje výrobků, zboží a služeb. Specifická problematika smluv o zhotovení (dlouhodobých smluv) je pak podrobněji rozebrána v další podkapitole. Tato podkapitola (5.7.2.1) zahrnuje metodické postupy identifikace, ocenění a vykázání výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb ve správném okamžiku a modelové příklady různých situací.

❖ **Metodický postup 18: Vykazování výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb**

Při vykazování výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb (viz kapitola 2.14.1.1 a 2.14.1.2) je potřebné dodržet následující postupy:

1) **Identifikace transakce. Určení oblasti(í)**, ze které bude výnos vykázán (viz schéma 24)

Účetní jednotka zváží, vzhledem k zobrazení podstaty transakce, zdali:

- a) vykáže transakci samostatně,
- b) spojí dvě a více transakcí dohromady,
je vyjádřen celkový dopad do výnosů. *Například prodej zboží za 10 p.j. a jeho následný odkup za 8 p.j. bude zachycen jako výnos v hodnotě 2 p.j.,*
- c) v jedné transakci identifikuje dvě a více oblastí vykázání výnosů,
pokud je možné v operaci identifikovat více oblastí, je nutné je rozlišit. Například jedná-li se o prodej výrobku nebo zboží, ke kterému bude poskytnut následný servis (je nutné oddělit výnosy z prodeje výrobku a zboží a z prodeje služeb, viz modelové příklady č. 24 a 25) nebo při poskytnutí slevy (viz modelový příklad 27) nebo při zohlednění věrnostní odměny zákazníkovi (v budoucnu obdrží zákazník zboží nebo službu zdarma či se slevou). Věrnostní nároky jsou identifikovány jako samostatná složka transakce.

2) **Určení okamžiku vykázání výnosů.** Na základě důsledného dodržení aktuálního principu je nutné stanovit, v jakém účetním období bude výnos vykázán. *Pokud byla například přijata platba, ale služba bude poskytnuta až v dalším účetním období, je nejdříve vykázán výnos příštích období* (viz modelový příklad 24).

A) U prodeje výrobků a zboží

Výnos vykázán:

k okamžiku, kdy byla převedena všechna významná rizika a výhody vyplývající z vlastnictví na kupujícího. Bývá to při převodu vlastnictví nebo postoupení držby. Výnos je vykázán i případě, že *existuje nevýznamné riziko* plynoucí z vlastnictví např. prodávající si ponechal vlastnictví z důvodu vymahatelnosti smluvní částky nebo prodávající nabízí refundaci peněz při vrácení zboží z důvodu nespokojenosti zákazníka – v tomto případě je tvořena rezerva na refundaci (viz modelový příklad 29) nebo se jedná o splátkový prodej. U splátkového prodeje může být postupováno třemi možnými způsoby (viz modelový příklad 30).

Výnos nevykázán:

pokud nejsou převedena významná rizika a výhody, transakce ve své podstatě není prodejem a výnos není vykázán (např. výrobky nebo zboží jsou předány do komisioního prodeje, výrobky nebo zboží jsou dodány s podmínkou *instalace* (viz modelový příklad 26).

B) U poskytovaných služeb

Výnos vykázán:

dle *stupně dokončení transakce* (ke konci účetního období); **metoda procenta dokončení** (viz dlouhodobé smlouvy).

Je-li služba poskytována po určitou dobu a je složena z neurčitého počtu úkonů, jsou výnosy z poskytování služby rozloženy rovnoměrně po dobu poskytování služby. Ovšem obsahuje-li služba významný úkon, je výnos vykázán až po uskutečnění onoho úkonu (například dopravce vykáže výnos až po doručení dodávky).

3) **Ocenění výnosů**

A) **Při prodeji**

a) Při běžné splatnosti pohledávky a odložené platbě na kratší dobu (záleží na konkrétních podmínkách, např. cca do 6-ti měsíců, kdy jsou úroky zanedbatelné): určení *reálné hodnoty protihodnoty* (která je nebo bude získána) se započtením případné provize, se zohledněním slev a rabatů a s vyloučením daní,

b) Při odložené platbě na delší časové období (např. cca od 6-ti měsíců):

určení *současné hodnoty budoucích příjmů* [viz ad. a)] za pomoci úrokové sazby. Ve své podstatě se jedná o finanční transakci, která musí vyústit ve vykázání finančních výnosů (úroků) (viz kapitola 2.7.3.2).

Úroková míra může být stanovena dvěma způsoby:

- 1) sazba pro podobný nástroj u emitenta (např. úroků z úvěru) Viz modelový příklad 28, řešení a),
- 2) sazba, která diskontuje nominální výši nástroje na současnou prodejní cenu výrobku, zboží nebo služby při prodeji za hotové (resp. celkové vykázané úrokové výnosy budou v hodnotě vypočtené jako rozdíl nominální hodnoty pohledávky a hodnoty, za kterou by bylo prodáno při prodeji za hotové, bez odkladu platby. Viz modelový příklad 28, řešení b).

Není-li možné výsledek transakce z poskytnutí služeb spolehlivě odhadnout, účetní jednotka vykáže výnos ze služeb pouze v rozsahu účtovaných nákladů, které jsou zpětně získatelné. Viz modelový příklad 25.

B) **Při směně**

a) Komerční směna rozdílného zboží nebo služeb má být oceněna *reálnou hodnotou získaného zboží nebo služby*.

b) Pokud tuto není možné spolehlivě určit, pak má být směna oceněna *reálnou hodnotou poskytnutého zboží nebo služby*.

c) Pokud tuto není možné u zboží spolehlivě určit, pak má být směna oceněna *účetní hodnotou poskytnutého zboží*.

Ad. a), b), c) Stanovená hodnota je vždy upravena o případné finanční vyrovnání.

4) **Zaúčtování** výnosů a souvisejících skutečností

Následující modelové příklady nastiňují situace a jejich řešení v podobě identifikace, stanovení hodnoty a okamžiku uznání výnosů.

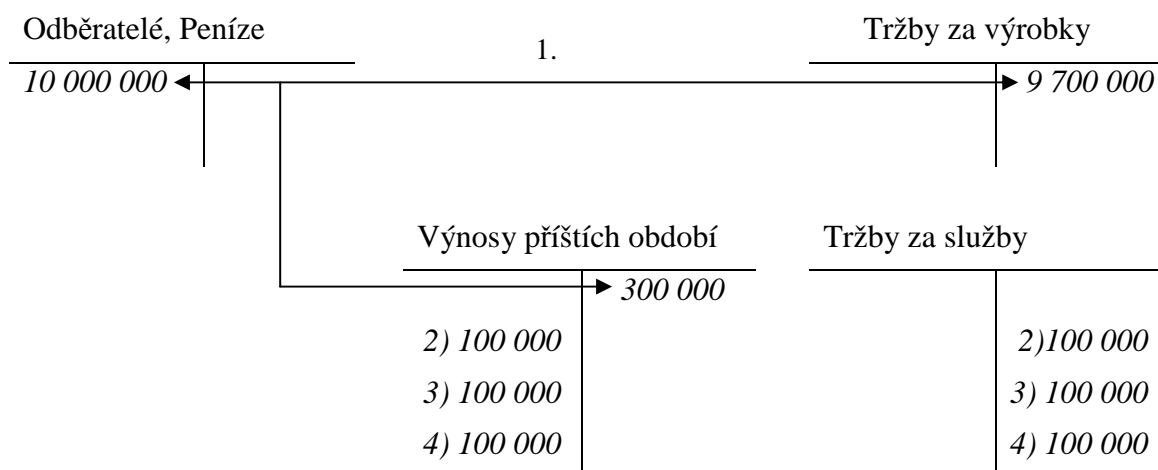
Modelový příklad 24: Vykázání výnosů při prodeji výrobků se službou při známé hodnotě výrobku bez služby

Situace: Podnik prodal výrobní zařízení za 10 mil. Kč s tím, že bude poskytovat odběrateli po dobu tří let pravidelný servis tohoto zařízení. Cena zařízení bez poskytování servisu by činila 9 700 tis. Kč.

Řešení: Ihned budou vykázány Tržby za prodej výrobku v hodnotě 9 700 tis. Kč. Tržby za služby 300 000 tis. Kč budou rozloženy lineárně do tří let. Pokud by byl servis poskytován v letech nerovnoměrně, vykázání výnosů z poskytnuté služby bude kopírovat danou skutečnost (budou také vykázány nerovnoměrně).

K zaúčtování celé situace je použit účet „Výnosy příštích období“.

Schéma 25: Účetní zachycení prodeje výrobku se servisem



Legenda ke schématu 25:

- | | |
|---|-----------------------------------|
| 1) Tržby za prodej výrobků v okamžiku prodeje | 3) Tržby za servis ve druhém roce |
| 2) Tržby za servis v prvním roce | 4) Tržby za servis ve třetím roce |

Zdroj: vlastní zpracování

Modelový příklad 25: Vykázání výnosů při prodeji výrobků se službou při odhadovaných nákladech na budoucí služby

Situace: Podnik A prodává strojní zařízení podniku B za 1 000 000 Kč. Tato fakturovaná částka zahrnuje i dvouletý nadstandardní servis. Podnik odhaduje náklady na tento servis v prvním roce na 90 000 Kč a v druhém roce 40 000 Kč. Průměrná zisková marže servisu činí 10 %.

Řešení: Tržby z poskytnuté služby v prvním roce budou 99 000 Kč ($90\,000 \times 1,1$) a v druhém roce 44 000 Kč ($40\,000 \times 1,1$). Tržby z prodeje výrobku v prvním roce budou tedy 857 000 Kč ($1\,000\,000 - 99\,000 - 44\,000$).

Modelový příklad 26: Vykázání výnosů při dodávce výrobku s instalací

Situace: Společnost K má smluvní závazek ke společnosti L na dodávku speciální součástky, která bude funkční částí výrobní linky za 3 850 tis. Kč. Součástka byla do společnosti L dopravena 15. prosince 20x0. Instalaci, která započala 17. prosince 20x0, provádějí zaměstnanci společnosti L. Předpokládá se, že celá instalace bude dokončena v polovině měsíce ledna 20x1.

Řešení: Tržby za prodej výrobní linky (výrobku) budou vykázány až po úspěšné instalaci v polovině ledna 20x1, a to v hodnotě 3 850 tis. Kč

Modelový příklad 27: Vykázání výnosů při prodeji zboží s prodlouženou zárukou a slevou

Situace: Prodejce prodal sekačku s prodlouženou zárukou za 25 000 Kč. Obvyklá cena sekačky bez prodloužené záruky je 23 000 Kč, přičemž samostatné prodloužení záruky je možné za 3 000 Kč.

Řešení: Z uvedených údajů vyplývá, že zákazníkovi byla poskytnuta sleva při nákupu zboží s prodlouženou zárukou 1 000 Kč. Nejdříve je nutné stanovit, jak je sleva rozložena do hodnoty zboží a do poskytované služby. Odpovídající částky jsou určeny zvlášť poměrem hodnoty zboží a hodnoty záruky k celkové hodnotě bez slevy. Vypočtená hodnota slevy na zboží je od hodnoty zboží odečtena a obdobně vypočtená hodnota slevy na záruce je odečtena z hodnoty záruky. Řešení je znázorněno v tabulce 24.

Tržba za prodej sekačky je uznána v okamžiku prodeje a tržby za poskytnuté služby (záruční servis) až po skončení záruční doby.

Tabulka 24: Výpočet výnosů při prodeji s prodlouženou zárukou a slevou

Předmět prodeje	Plná cena [Kč]	Výpočet odpovídající slevy	Sleva [Kč]	Částka k zaúčtování (snížená cena) [Kč]
<i>Sekačka</i>	23 000	$23\,000/26\,000 = 0,8846$ $0,8846 \times 1\,000 = 885$	885	22 115 (hned)
<i>Záruka</i>	3 000	$3\,000/26\,000 = 0,1154$ $0,1154 \times 1\,000 = 115$	115	2 885 (po záruce)
Celkem	26 000		1 000	25 000

Zdroj: vlastní zpracování

Modelový příklad 28: Vykázání výnosů při prodeji zboží s odloženou platbou

Situace: Společnost S prodala zákazníkovi Z dne 31. prosince 20x0 zboží v hodnotě 10 000 tis. Kč. Zákazník má za zboží zaplatit ve dvou částkách. První částka ve výši 4 000 tis. Kč je splatná v okamžiku dodávky a druhá částka ve výši 6 000 tis. Kč je splatná 31. prosince 20x1.

Řešení: Společnost S vykáže tržbu za prodané zboží v součtu zaplacené částky a současné hodnoty částky, která bude zaplacená za rok. K určení současné hodnoty budoucí platby může společnost postupovat dvěma způsoby.

a) Částku vypočte pomocí odhadované průměrné úrokové sazby

b) Použije hodnotu, která by byla zaplacená v současné době, bez odkladu platby

Ad a) V případě, že by průměrná úroková sazba byla 8%, bude současná hodnota budoucí platby vypočtena následovně:

$$6\,000 \text{ tis. Kč} / 1,08 = 5\,556 \text{ tis. Kč}$$

Celková hodnota vykázaných tržeb z prodeje zboží v roce 20x0 bude:

$$4\,000 \text{ tis. Kč} + 5\,556 \text{ tis. Kč} = 9\,556 \text{ tis. Kč}$$

Hodnota úrokových výnosů bude tedy $10\,000 \text{ tis.} - 9\,556 \text{ tis.} = 444 \text{ tis. Kč}$, vykázáno v roce 20x1.

Ad b) V případě, že by byla za zboží zaplacená celá částka hned, bez odkladu, stálo by zboží 9 540 tis. Kč.

Hodnota vykázaných tržeb v roce 20x0 by v tomto případě byla 9 540 tis. Kč a hodnota úroků vykázaných v roce 20x1 by tímto byla $10\,000 \text{ tis. Kč} - 9\,540 \text{ tis. Kč} = 460 \text{ tis. Kč}$.

Modelový příklad 29: Vykázání výnosů při prodeji zboží s možností vrácení zboží

Situace: Prodejce sportovního oblečení z předchozích zkušeností předpokládá, že po vánocích, na počátku ledna 20x1, mu budou vráceny 4% prodaného zboží. Prodejce umožňuje zákazníkovi vrátit zboží do 30 dnů bez udání důvodů. Za prosinec 20x0 eviduje prodané zboží v prodejní ceně 700 000 Kč.

Řešení: Z uvedeného zadání vyplývá, že prodejce předpokládá, že mu bude vráceno zboží v hodnotě 28 000 Kč ($700\,000 \times 0,04$). Může postupovat dvěma způsoby:

- a) Vykáže tržby v hodnotě 700 000 Kč a zároveň vytvoří rezervu (do nákladů) ve výši 28 000 Kč.
- b) Vykáže tržby v hodnotě bez předpokládaných vrátek, tedy ve výši 672 000 Kč a případný „zbytek“ tržeb vykáže až po uplynutí doby k navrácení zboží, dle skutečně vrácené hodnoty zboží.

Modelový příklad 30: Vykázání výnosů při prodeji zboží na splátky

Situace: Zboží v hodnotě 180 000 Kč je prodáno na tříletý splátkový prodej za celkovou částku 300 000 Kč. Splátka v každém roce je 100 000 Kč.

Řešení: Účetní jednotka může, při vykazování výnosů v letech, zvolit jednu z následujících metod:

- a) Akruální metoda
- b) Splátková metoda
- c) Metoda úhrady nákladů

Pro vyzdvižení podstaty vykazování dle jednotlivých metod jsou v příkladu pominuty úroky.

Ad a) Akruální metoda

Schéma 26: Vykázání výnosů při prodeji na splátky akruální metodou

Zboží		Prodané zboží	
<u>PS</u>			
	1) 180	1) 180	

Peníze		Pohledávky		Tržby za zboží	
		2) 300			2) 300
3) 100			3) 100		
4) 100			4) 100		
5) 100			5) 100		

Částky jsou v tisících Kč.

Legenda ke schématu 26:

- | | |
|--------------------------|--------------------------|
| 1) Vyskladnění zboží | 4) Druhá přijatá splátka |
| 2) Tržba v době prodeje | 5) Třetí přijatá splátka |
| 3) První přijatá splátka | |

Zdroj: vlastní zpracování dle Krupové (2009)

Při použití aktuální metody je celý výnos je vykázán v okamžiku prodeje.

Takovýto způsob zaúčtování splátkového prodeje je shodný s principem užívaným dle českých právních předpisů a je využíván i jinými evropskými státy.

Ad b) Splátková metoda

Schéma 27: Vykázání výnosů při prodeji na splátky splátkovou metodou

Zboží		Prodané zboží		Tržby za zboží		Výnosy příštích období	
<u>PS</u>							
	1) 180	1) 180					
Peníze		Pohledávky		Tržby za zboží		Výnosy příštích období	
		2) 300			2) 180		
3) 100			3) 100				2) 120
5) 100			5) 100		4) 40	4) 40	
7) 100			7) 100		6) 40	6) 40	
					8) 40	8) 40	

Částky jsou v tisících Kč.

Legenda ke schématu 27:

- 1) Vyskladnění zboží.
- 2) Tržba v době prodeje, ve výnosech pouze částka v hodnotě nákladů.
V příkladu částka 180.
Rozdíl mezi hodnotou pohledávky a tržby je výnos příštích období.
V příkladu částka 120.
- 3) První přijatá splátka.
- 4) Převod poměrné částky z výnosů příštích období do tržeb po první splátce.
V příkladu částka 40.
- 5) Druhá přijatá splátka.
- 6) Převod poměrné částky z výnosů příštích období do tržeb po druhé splátce.
- 7) Třetí přijatá splátka.
- 8) Převod poměrné částky z výnosů příštích období do tržeb po třetí splátce.

Zdroj: vlastní zpracování dle Krupové (2009)

Při použití splátkové metody je v okamžiku prodeje vykázán výnos (tržby za zboží) pouze v hodnotě vynaložených nákladů, tedy v hodnotě vyskladněného zboží. Zbývající částka (do hodnoty pohledávky) je výnosem příštích období. Z výnosů příštích období je postupně, při každé realizované splátce, převáděna poměrná, rovnoměrně rozložená částka do tržeb za zboží.

Splátková metoda zaúčtování a vykázání splátkového prodeje je zmíněna v dodatku IAS 18 v plné verzi IFRS u řešení splátkového prodeje nemovitostí. Pokud se jedná o vyšší částky postupně splácené, bylo by dle filozofie IFRS správnější používat tuto metodu spíše než metodu akruální tak, aby byly výnosy vykázány až v době, kdy je jisté, že splátka proběhla.

Ad c) Metoda úhrady nákladů

Schéma 28: Vykázání výnosů při prodeji na splátky metodou úhrady nákladů

Zboží		Prodané zboží					
<u>PS</u>							
	1) 180	1) 180					
Peníze		Pohledávky		Tržby za zboží		Výnosy příštích období	
		2) 300			2) 180		
3) 100		3) 100					2) 120
4) 100		4) 100			5) 20	5) 20	
6) 100		6) 100			7) 100	7) 100	

Částky jsou v tisících Kč.

Legenda ke schématu 28:

- 1) Vyskladnění zboží.
- 2) Tržba v době prodeje, ve výnosech pouze částka v hodnotě nákladů.
V příkladu částka 180.
Rozdíl mezi hodnotou pohledávky a tržby je výnos příštích období.
V příkladu částka 120.
- 3) První přijatá splátka.
- 4) Druhá přijatá splátka.
- 5) Převod poměrné částky z výnosů příštích období do tržeb po druhé splátce.
V příkladu částka 20 (částka 100 byla uhrazena první splátkou, druhou splátkou v částce 100 jsou uhrazeny vynaložené náklady, převyšující částka je 20).
- 6) Třetí přijatá splátka.
- 7) Převod poměrné částky z výnosů příštích období do tržeb po třetí splátce.

Zdroj: vlastní zpracování dle Krupové (2009)

Při použití metody úhrady nákladů, stejně jako u splátkové metody, je v okamžiku prodeje vykázán výnos (tržby za zboží) pouze v hodnotě vynaložených nákladů, tedy v hodnotě vyskladněného zboží. Zbývající částka (do hodnoty pohledávky) je výnosem příštích období. Z výnosů příštích období je také postupně převáděna určitá částka do tržeb za zboží. Metoda úhrady nákladů, jak její název napovídá, je založena na principu vykázání výnosů až po uhrazených vynaložených nákladech.

Tedy až teprve, když je splátkami zaplacená hodnota vyskladněného zboží, může být částka, o kterou byly náklady převyšeny, převedena z výnosů příštích období do tržeb za služby.

V praxi se tato metoda téměř nepoužívá.

5.7.2.2 Vykazování výnosů u smluv o zhotovení (dlouhodobé, stavební) smlouvy

V praxi mohou nastat poměrně složité situace při identifikaci jednotlivých smluv o zhotovení, při určování výnosů k vykázání v jednotlivých letech. Následující metodické postupy identifikace smluv, ocenění a vykázání výnosů ze smluv o zhotovení ve správném okamžiku a ve správné výši a modelové příklady různých situací jsou vodítkem k naplnění požadavků IFRS pro SME.

❖ Metodický postup 19: Vykazování výnosů ze smluv o zhotovení

Při vykazování výnosů z dlouhodobých smluv o zhotovení (viz kapitola 2.14.1.1 a 2.14.1.2) je třeba řídit se následujícími postupy.

I) Identifikace smlouvy

Všechny uzavřené kontrakty na zhotovení dlouhodobé zakázky musí být podrobeny analýze, která rozkryje podstatu situace. Účetní jednotka určí, zda v účetnictví bude evidována smlouva o zhotovení, která pokrývá:

- a) jeden kontrakt,
- b) část kontraktu (více smluv v jednom kontraktu),
- c) více kontraktů.

II) Volba metody vykazování výnosů

A) Výsledek zakázky lze spolehlivě odhadnout:

a) předpokládá se zisk:

výnosy (za účetní období) jsou vykázány dle stupně dokončení zakázky (na konci účetního období); **metoda procenta dokončení** (viz dále metodický postup 20, modelový příklad 31)

b) předpokládá se ztráta:

výše výnosů (za účetní období) je stanovena **metodou procenta dokončení**; je tvořena rezerva na nevýhodné smlouvy tak, aby v daném roce byla vykázána celá ztráta (viz modelový příklad 32).

B) Výsledek zakázky nelze spolehlivě odhadnout:

výnosy (za účetní období) jsou vykázány ve výši vynaložených nákladů (za účetní období); výsledek hospodaření (za účetní období) je 0; plná verze IFRS nazývá tuto metodu **metoda nulového zisku** (viz modelový příklad 32).

III) Aplikace zvolené metody

Metoda je aplikována; dále je sledována výše odhadovaného zisku ze smlouvy a zároveň opodstatněnost vybrané metody. Výše vykazaného výnosu v každém období by měla odpovídat aktuální situaci.

❖ Metodický postup 20: Vykazování výnosů při metodě procenta dokončení

Je-li zvolena metoda procenta dokončení (viz kapitola 2.14.1.2), je potřeba dodržet následující

1) Volba (nejspolehlivější) metody určení stupně dokončení smlouvy:

- a) podíl vynaložených nákladů k celkovým odhadovaným nákladům (k určitému datu),
- b) zjištění stavu vykonané práce (stupně dokončení) – odborný odhad,
- c) dokončení určité fyzické části práce na zakázce.

Obecně lze za nejexaktnější metodu považovat metodu viz ad a) ostatní metody mohou být subjektivní.

2) Výpočet hodnoty výnosů vykazaných v daném účetním období.

Ad 1) a) dle podílu vynaložených nákladů k celkovým nákladům,

1. rok:

a) výpočet procenta dokončení:

náklady vynaložené v daném roce jsou děleny celkovými předpokládanými náklady, *např. jsou vynaloženy náklady v hodnotě 30, předpokládané celkové náklady jsou 100, zakázka je tedy dokončena ze třiceti procent;*

b) výpočet hodnoty vykazaných výnosů:

v případě, že předpokládané celkové výnosy ze smlouvy jsou 300, budou v prvním roce vykázány výnosy v hodnotě 90 (30% z 300).

2. a další rok:

A) stejný postup jako v prvním roce

B) od vypočtené hodnoty výnosů se odečtou výnosy vykazané v předchozích letech, *např. (pokračování z prvního roku) v druhém roce byly vynaloženy náklady 40, je tedy dokončeno 70% zakázky; budou vykázány výnosy za dosavadní dobu zakázky v hodnotě 210 (70% z 300), protože za první rok byly vykázány výnosy v hodnotě 90, budou v druhém roce vykázány výnosy v hodnotě 120 (210 – 90).*

Ad 1) b) dle stavu vykonané práce:

je vykázáno takové procento výnosů, které odpovídá stupni dokončení práce, např. je předpokládán celkový zisk 100, zakázka je dokončena ze 75%, budou vykázány výnosy v hodnotě 75.

Ad 1) c) dle dokončení určité části práce:

je vykázána taková hodnota výnosů, která odpovídá dokončení určitého objemu prací.

2) Zaúčtování vypočítaných výnosů a vyfakturovaných částek.

Fakturované částky ne vždy odpovídají procentu dokončení zakázky a tedy vykazaným výnosům. Účetní jednotka si zvolí systém účtů, kde sleduje vystavené faktury a zaúčtované výnosy. Může používat účet, na kterém bude započítávat hodnotu vykazaných výnosů s hodnotou vystavovaných faktur „Započtení výnosů a fakturace“. Konečný zůstatek účtu „Započtení výnosů a fakturace“ je vlastně doplněním informace o pohledávkách za odběratelem. Zůstatek účtu na straně MD je známkou toho, že odběratel de facto dluží více, než mu bylo fakturováno; zůstatek na straně D svědčí o tom, že dodavatel de facto vyfakturoval více, než vykazuje výnosů. Salda a konečné zůstatky všech dotyčných účtů se vykazují hrubě (tedy zvlášť „Odběratelé“, „Započtení výnosů a fakturace“ a „Výnosy“).

Schéma 29: Účetní zachycení výnosů a fakturace u smluv o zhotovení

Odběratelé	Započtení výnosů a fakturace	Výnosy
80 ←	90 ←	→ 90
	→ 80	
<u>KS 80</u>	3) <u>KS 10</u>	<u>Saldo 90</u>

Legenda ke schématu 29:

1. Zaúčtování výnosu v účetním období
2. Zaúčtování fakturace (není výnosem)
3. Konečný zůstatek účtu „Započtení výnosů a fakturace“ (navýšení pohledávky)

Zdroj: vlastní zpracování dle Krupové (2009)

Následující modelové příklady obsahují situace a jejich řešení v podobě volby metody stupně dokončení, stanovení hodnoty a okamžiku uznání výnosů.

Modelový příklad 31: Vykázání výnosů u ziskové smlouvy o zhotovení

Situace: Účetní jednotka realizuje tříletý kontrakt, jehož smluvní cena je 1 200 000 Kč. Odhadované náklady na celý projekt činí 800 000 Kč.

Řešení: Protože se předpokládá dosažení zisku z realizace smlouvy, zvolí účetní jednotka metodu procenta dokončení. V každém roce zakázky bude vykázáno stejné procento předpokládaných výnosů ze smlouvy, jako je procento vynaložených nákladů k celkovým odhadovaným nákladům. V tabulce 25 je uvedeno rozložení výnosů v jednotlivých letech. Pod tabulkou jsou uvedeny potřebné výpočty.

Tabulka 25: Výpočet hodnoty výnosů v jednotlivých letech metodou procenta dokončení:

Položka	Rok 1.	Rok 2.	Rok 3.
Náklady vynaložené v daném roce	200 000	500 000	250 000
Kumulované náklady od počátku kontraktu	200 000	700 000	950 000
Předpokládané budoucí náklady do konce kontraktu	500 000	300 000	0
% dokončení	28,6	87,5	100
Výše kumulovaného výnosu za kontrakt	343 200	840 000	1 200 000
Zaučtovaný výnos v daném roce	343 200	496 800	360 000

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet výše výnosů v jednotlivých letech

Hodnota výnosu k zaučtování se v každém roce vypočte jako rozdíl celkové hodnoty výnosů, která má být vykázána, a hodnoty výnosů zaučtovaných v minulých letech.

$$\text{Rok 1: } 200\,000 / 700\,000 = 0,286 \quad 0,286 \times 1\,200\,000 = 343\,200$$

$$\text{Rok 2: } 700\,000 / 1\,000\,000 = 0,7 \quad 0,7 \times 1\,200\,000 = 840\,000$$

$$840\,000 - 343\,200 = 496\,800$$

Modelový příklad 32: Vykázání výnosů u smlouvy o zhotovení s nejistým výsledkem a se ztrátou

Situace: Účetní jednotka uzavřela tříletý kontrakt na tvorbu software za 1 mil. Kč. V prvním roce kontraktu si není jista velikostí vynaložených nákladů a ve druhém roce se ukazuje, že zakázka může být ztrátová.

Řešení: V prvním roce kontraktu vykáže účetní jednotka výnosy v hodnotě vynaložených nákladů, v daném příkladu, dle zadání v tabulce 26, je to 300 000 Kč. V druhém roce jsou dle tabulky 26 předpokládané vynaložené náklady do konce kontraktu 750 000 Kč.

Odhad celkových nákladů 1 050 000 Kč tedy převyšuje o 50 000 Kč celkové předpokládané výnosy ze smlouvy. V druhém roce smlouvy musí být vykázána ztráta 50 000 Kč. Ve třetím roce se ukázalo, že nakonec je smlouva zisková, zisk je 10 000 Kč. Potřebné výpočty v druhém a třetím roce smlouvy jsou uvedeny pod tabulkou 26, která shrnuje řešení příkladu.

Tabulka 26: Výpočet hodnoty výnosů v jednotlivých letech:

Položka	Rok 1.	Rok 2.	Rok 3.
Vynaložené náklady v daném roce	300 000	450 000	240 000
Kumulované náklady od počátku kontraktu	300 000	750 000	990 000
Budoucí předpokládané náklady do konce projektu	?	300 000	/
% dokončení	/	71,43	100
Výše kumulovaného výnosu za kontrakt	/	714 300	1 000 000
Zaúčtovaný výnos v daném roce	300 000	414 300	285 700
Vliv na výsledek hospodaření bez zohlednění ztráty	0	- 35 700	45 700
Vliv rezervy na výsledek hospodaření	/	- 14 300	14 300

Zdroj: vlastní zpracování

Druhý rok:

Procento dokončení: $750\,000 / 1\,050\,000 = 0,7143$

Kumulované výnosy dle metody procenta dokončení: $0,7143 \times 1\,000\,000 = 714\,300$ [Kč]

Zaúčtovaný výnos: $714\,300 - 300\,000 = 414\,300$ [Kč]

Vliv na výsledek hospodaření bez zohlednění předpokládané ztráty:

$$414\,300 - 450\,000 = - 35\,700$$

Velikost rezervy na nevýhodnou smlouvu: $50\,000 - 35\,700 = 14\,300$ [Kč]

Třetí rok:

Procento dokončení: 100 %

Kumulované výnosy dle metody procenta dokončení: 1 000 000 Kč

Zaúčtovaný výnos: $1\,000\,000 - 714\,300 = 285\,700$ [Kč]

Vliv na výsledek hospodaření bez zohlednění rezervy: $285\,700 - 240\,000 = 45\,700$

Zrušení rezervy: 14 300 [Kč]

5.7.2.3 Vykázání výnosů plynoucích z užívání aktiv jinými subjekty

Uznání výnosů plynoucích z užívání aktiv jinými subjekty, jako jsou úroky, licenční poplatky a dividendy se vykazují na základě pravidel zobrazených v tabulce 27.

❖ **Metodický postup 21: Vykazování výnosů plynoucích z užívání aktiv jinými subjekty**

Výnosy plynoucí z užívání aktiv jinými subjekty jsou dle IFRS pro SME členěny na úroky, licenční poplatky a dividendy. Každá tato skupina se řídí specifickými pravidly (viz kapitola 2.15.2). Tabulka 27 uvádí přehled principů, dle kterých jsou jednotlivé druhy výnosů vykazovány, modelový příklad 33 zobrazuje princip vykázání výnosů z licenčních smluv.

Tabulka 27: Vykazování výnosů z užívání aktiv jiným subjektem

Výnos	Princip vykázání výnosů
Úroky	Efektivní úroková míra (viz kap. 2.7.3.2)
Licenční poplatky	Akruální princip
Dividendy	K okamžiku vzniku práva na přijetí platby vzniká výnos

Zdroj: vlastní zpracování

Modelový příklad 33: Vykazování výnosů u licencí

Situace: Podnik Q poskytl podniku R licenci k využívání technologie na dobu šesti let. Podnik R zaplatil 300 000 Kč při podpisu smlouvy a pak každý rok bude platit 25 000 Kč.

Řešení: Podnik Q vykáže částku 300 000 Kč jako „výnosy příštích období“ a každý rok z tohoto pasiva převede 50 000 Kč ($300\,000 : 6$) do výnosů běžného období. Každoroční platba 25 000 Kč bude uznána jako výnos příslušného období.

6 SHRnutí VÝSLEDKŮ DISERTAČNÍ PRÁCE A DISKUSE

Finanční účetnictví poskytuje informace uživatelům účetní závěrky o finanční situaci podniků, o jejich výkonnosti o změnách ve výkonnosti. Uživatelé účetních výkazů činí na základě informací získaných z výstupů z účetnictví kvalifikovaná rozhodnutí. Základem správného rozhodování je porozumění obsahu výkazů a jejich správná interpretace. Pokud zveřejňované informace vycházejí z odlišných základů, jsou zpracovány na základě dodržování rozdílných principů, stávají se neporovnatelnými. A zároveň hodnoty finančních ukazatelů vypočítaných z nehomogenních podkladů se těžko mohou použít pro porovnání různých podniků.

Globalizace kapitálových trhů požaduje informace o podnicích, které by byly celosvětově srovnatelné. Proto je nastolen proces evropské a světové harmonizace účetních systémů. Byl již učiněn určitý pokrok ve sbližování národních účetních systémů, ale stále přetrvává mnoho rozdílných pojetí klasifikace, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky. Česká republika zakomponovala do účetních právních předpisů některé prvky z celosvětově uznávaného nástroje harmonizace účetnictví Mezinárodních standardů finančního účetnictví IFRS, stále má však ještě daleko k akceptování všech principů uznávaných IFRS. Tímto se děje to, že pokud uživatelé (například potencionální zahraniční investoři) chtějí získat informace o podniku, který účtuje a vykazuje dle českých právních norem, musí vynaložit určité úsilí a náklady k tomu, aby informace o sledovaném podniku byly pro něj čitelné a srovnatelné s informacemi o podnicích v jiných státech.

Podniky působící v České republice se musí řídit jejími zákony. Ze zákona o účetnictví vyplývá, že právnické osoby a fyzické osoby, jejichž roční obrat je vyšší než 25 mil. Kč musí vést účetnictví. Ostatní podniky vedou daňovou evidenci, mohou však vést účetnictví dobrovolně. Zákon ukládá účetním jednotkám a konsolidujícím účetním jednotkám, které obchodují svoje cenné papíry v členských státech Evropské unie použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem evropského společenství. Základ daně z příjmů musí však tyto účetní jednotky stanovit bez vlivu mezinárodních standardů. Ostatní účetní jednotky účtují a sestavují závěrku dle českých právních předpisů bez vlivu IFRS. České právní předpisy jsou v souladu se směrnicemi (direktivami) Evropské unie.

V současné době panuje v České republice spíše chladný postoj k zavádění principů mezinárodního výkaznictví do podniků, které zatím nemají povinnost vykazovat dle IFRS, tedy nekótovaných společností. Bude se jednat o dlouhodobý proces v myšlení lidí, kdy bude potřeba si uvědomit, že účetnictví je nejen zdrojem informací o minulém stavu věcí, ale předně by mělo poskytovat informace naznačující budoucí vývoj účetní jednotky. Tento cíl se dá lépe naplnit při dodržování principů a zásad obsažených v mezinárodních standardech. Situace je ztížena v tom, že Česká republika patří k zemím, kde jsou národní účetní předpisy spojeny s daňovým systémem. Není tedy ani politická vůle v České republice měnit stav věcí. Pravdou je, že malé podniky s působností pouze v rámci České republiky, nemusí mít potřebu srovnání s podniky v jiných státech. Těm by i nadále mělo být umožněno vést evidenci pouze na daňovém základě. Protože je Česká republika součástí Evropské Unie, bude záležet na dalších krocích Evropské komise, jakým směrem se bude vyvíjet národní regulace účetnictví. Dosavadní vývoj naznačuje, že celosvětová i evropská tendence k zavádění IFRS sílí.

Vydání mezinárodního standardu pro malé a střední podniky (IFRS pro SME)³⁵ je důkazem vážného úmyslu Rady pro mezinárodní účetní standardy IASB šířit principy a zásady IFRS i nad rámec společností kótovaných na burzách cenných papírů. Zda se problematika IFRS pro SME bezprostředně dotkne i České republiky záleží na reakci Evropské unie. Přijme-li EU mezinárodní standardy pro malé a střední podniky, s největší pravděpodobností uloží členským zemím zabudovat IFRS pro SME do svých národních právních úprav. Otázkou je, zdali bude účetním jednotkám ponecháno právo volby, tedy budou-li si moci vykazování dle IFRS pro SME zvolit dobrovolně nebo zda bude stanovena zákonná povinnost. Evropská unie se aktivně účastnila připomínkového řízení tohoto projektu, dá se tedy naznačený vývoj předpokládat. Pro českou účetní veřejnost by zapracování IFRS pro SME do české právní úpravy a tedy i možnost nebo povinnost účtovat a vykazovat dle tohoto standardu znamenalo změnu dosavadního způsobu účetního myšlení. Počet podniků, které by spadaly do kategorie „malé a střední podniky“ by záležel na nastavení konkrétních kvalitativních a kvantitativních kritérií pro jejich zařazení. Je pravděpodobné, že malé podniky, které sestavují účetní výkazy výhradně pro interní potřeby a pro daňové účely by vedly svoje účetnictví i dále bez vlivu mezinárodních standardů.

³⁵ Dostupný na WWW: <http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm> [45] v angličtině a na <http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm> [51] v češtině

V disertační práci jsou zkoumány důležité oblasti účetního zobrazení prvků finančních výkazů. Jsou rozebrána řešení vyžadovaná Mezinárodním standardem pro malé a střední podniky a pro názornost a vysvětlení souvislostí jsou uvedena i rozdílná řešení v plné verzi IFRS a v českých právních předpisech.

V rámci Mezinárodního standardu pro malé a střední podniky je dlouhodobý hmotný majetek klasifikován podle způsobu užití. V případě, že účetní jednotka využívá majetek ke své činnosti např. výrobní, administrativní apod., je tento majetek evidován a vykazován v položce pozemky, budovy a zařízení v pořizovací ceně snížené o oprávky a případné ztráty ze snížení hodnoty. Není možné ho přecenit na reálnou hodnotu. Drží-li účetní jednotka nemovitost k pronájmu nebo za účelem jejího kapitálového zhodnocení, jedná se o položku investice do nemovitosti, která je vykázána v reálné hodnotě. Změny v reálné hodnotě ovlivňují výsledovku. V případě, že u nemovitosti, která slouží k pronájmu nebo kapitálovému zhodnocení není možné spolehlivě určit reálnou hodnotu, je vykázána jako položka pozemky, budovy a zařízení. Majetek lze účetně oddělit, může-li být samostatně prodán nebo pronajat. Budovy a zařízení se odpisují, pozemky nikoli. Odpisovatelná částka je hodnota, která zůstane po odečtení předpokládané zbytkové hodnoty aktiva od jeho pořizovací ceny. Metoda odpisování a částka ročního odpisu má být stanovena v závislosti na odhadované době použitelnosti aktiva nebo na jeho výkonu. Standardem je vyžadováno, aby součásti majetku, pokud mají výrazně odlišnou dobu životnosti, byly odpisovány samostatně (po komponentách).

V české právní úpravě není hmotný majetek rozlišen podle způsobu jeho využití. Žádný hmotný majetek nemůže být přeceňován na reálnou hodnotu směrem nahoru. Pro stanovení a vykázání účetních odpisů platí v ČR obdobná pravidla jako v IFRS; je tedy povolena i možnost komponentního odpisování³⁶ zajišťující věrnější zachycení skutečnosti a rovnoměrnější rozložení nákladů v průběhu užívání aktiva. Ovšem, komponentní odpisování není akceptováno zákonem o daních z příjmů³⁷. V České republice lze tvořit daňově uznatelnou rezervu na opravy dlouhodobého majetku. Při použití komponentního odpisování je účetní tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku neopodstatněná. Účetní tvorba rezervy má za úkol zadržet zdroje potřebné na odhadovaný budoucí výdaj v podniku, zatěžuje provozní náklady, snižuje výsledek hospodaření a tím nedovolí potřebné finanční zdroje použít na jiné účely.

³⁶ Zákon č.563/1992 Sb. o účetnictví [24].

³⁷ Zákon č.586/1992 Sb. o daních z příjmů [25].

Zvolí-li účetní jednotka komponentní odpisování a chce-li využít i možnost tvorby daňově uznatelné rezervy, nebude o této rezervě účtovat, bude ji evidovat pouze pro potřeby daňové. Je užitečné si uvědomit, že pokud podniky zvolí tradiční odpisování a účetně tvoří rezervu na opravy dlouhodobého majetku, vyřeší tímto nástrojem pouze rovnoměrné rozložení nákladů. Velikost odpisů v jednotlivých letech zůstává zkreslená. Tvorba rezerv dle zvláštních předpisů³⁸, které jsou daňově uznatelným nákladem, je podmíněna složením peněžních prostředků na samostatný účet v bance. Tato podmínka je pro podniky omezující; nemohou disponovat dlouhodobě uloženými penězi. Situace může vést k zadlužování podniku.

Nehmotná aktiva jsou v souladu s IFRS pro SME vykázána v položce dlouhodobý nehmotný majetek pokud splňují definici aktiva a kritéria uznání pro vykázání v dlouhodobém majetku. Výdaje na výzkum a vývoj se účtují vždy přímo do nákladů. Není možné aktivovat nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností. Nehmotná aktiva se odpisují, pokud není možné spolehlivě stanovit dobu životnosti, předpokládá se desetiletá doba životnosti. Nepočítá se se zbytkovou hodnotou nehmotného aktiva (zbytková hodnota se předpokládá nula). Není tomu tak, pokud pro aktivum existuje aktivní trh nebo existuje závazek třetí strany aktivum odkoupit. Pravidla pro vykazování nehmotného majetku v České republice se značně odlišují od pravidel vykazování dle IFRS pro SME. Výsledky výzkumu a vývoje mohou být aktivovány, vykázány v rámci dlouhodobých nehmotných aktiv a postupně odpisovány. Obdobně i výdaje, které byly vynaloženy na založení a vznik firmy, tzv. zřizovací výdaje jsou dle českých pravidel odpisovaným dlouhodobým aktivem. Podle pravidel IFRS pro malé a střední podniky jsou výpůjční náklady vznikající v souvislosti s výpůjčkou finančních prostředků na pořízení dlouhodobého majetku vykázány jako náklad běžného období. Při novelizaci zákona o účetnictví a dalších právních norem po vstupu České republiky do Evropské unie, byla přijata v oblasti splácených úroků z úvěrů v průběhu výstavby dlouhodobých aktiv řešení analogická s tehdy platným zněním mezinárodních standardů IFRS a zůstala v platnosti do současné doby. Účetní jednotky v České republice mohou dle svého uvážení rozhodnout, zdali zaúčtují úroky do nákladů běžného období nebo o jejich hodnotu navýší hodnotu dotčeného aktiva (případně dotčených aktiv).

Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku řeší Mezinárodní standardy finančního výkaznictví a česká právní úprava na základě stejné filosofie. V účetních výkazech nemá být vykázána vyšší hodnota majetku než je hodnota, kterou aktivum přinese.

³⁸ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů [26].

Tím je myšlena hodnota, která by byla obdržena v případě okamžitého prodeje snižená o náklady prodeje nebo hodnota, kterou aktivum „vyprodukuje“ během jeho užívání. IFRS pro SME se poměrně podrobně zabývají stanovením této hodnoty, tzv. zpětně ziskatelné částky. Je tedy porovnávána účetní hodnota majetku s jeho reálnou hodnotou sniženou o prodejní náklady a s tzv. hodnotou z užívání. Vyšší ze jmenovaných hodnot nahradí dosavadní účetní hodnotu (resp. účetní hodnota bude snížena na tuto hodnotu), pokud tato hodnota bude nižší než aktuální účetní hodnota. Pro stanovení hodnoty z užívání má účetní jednotka kvalifikovaně odhadnout, jakou hodnotu aktivum přinese, bude-li nějakou dobu užíváno a pak případně prodáno. Stanovení hodnoty z užívání je poměrně složitý proces, jehož výsledek je ovlivněn mnoha faktory. Je však důležité si uvědomit, že hodnota z užívání nemusí být stanovována při každé účetní závěrce, je stanovována pouze, když existují náznaky snížení hodnoty. V případě, že reálná hodnota aktiva (očištěná o náklady prodeje) převyšuje účetní hodnotu, nebude účetní jednotka hodnotu z užívání stanovovat, protože nedochází ke snížení hodnoty majetku. České právní předpisy požadují porovnat účetní hodnotu aktiva s užitnou hodnotou majetku, kterou blíže nespecifikují.

Vykazování operativního leasingu je dle IFRS pro SME a české právní úpravy totožné. Vykazování finančního leasingu se diametrálně liší. Ovšem je potřeba si uvědomit, že rozlišení operativního a finančního leasingu může mít dle IFRS a dle českých právních norem jiné hranice. Dle IFRS vede ke klasifikaci finančního leasingu posouzení řady indikátorů; v zásadě je potřeba opět rozkrýt podstatu transakce. Dá se říci, že dle české právní úpravy se o finanční leasing jedná v případě, že předmět leasingu přechází po skončení doby leasingu do vlastnictví nájemce. Dle IFRS je posuzování složitější. Je to logické, protože dle české právní úpravy jsou splátky operativního i finančního leasingu vykazovány jako náklady běžného období, kdežto dle IFRS jsou pouze splátky operativního vykazovány v nákladech běžného období a vykazování finančního leasingu je založeno na jiné bázi. Předmět finančního leasingu na počátku leasingového vztahu přechází do majetku nájemce v hodnotě, která je nižší z reálné hodnoty a tzv. současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Účetní jednotka - nájemce tedy stanoví reálnou hodnotu majetku, vypočítá současnou hodnotu smluvených leasingových plateb za použití vhodné úrokové míry a v nižší z těchto hodnot předmět leasingu zařadí do majetku. Zároveň nájemce eviduje v uvedené hodnotě závazek. Závazek je tak vykazován v jeho současné hodnotě. Každá splátka finančního leasingu musí být rozdělena na snížení závazku a na nákladové úroky; k tomu slouží institut metody efektivní úrokové míry. O odpisech majetku pronajátého na finanční leasing účtuje též nájemce dle IFRS.

Pronajímatel na počátku leasingového vztahu majetek postoupí nájemci; ve svém účetnictví eviduje hrubou pohledávku (budoucí hodnota splátek) a tzv. nerealizovaný úrokový výnos (odečet těchto dvou hodnot dává čistou pohledávku). Postupně, při obdržení plateb, pronajímatel snižuje hrubou pohledávku a z nerealizovaných úrokových výnosů převádí alikvotní část do výnosových úroků běžného období.

Vykazování zásob pocházejících z nezemědělské a zemědělské činnosti je v disertační práci řešeno v souvislostech, v rámci jedné kapitoly. Zásoby nakoupené a vzešlé z nezemědělské činnosti jsou dle IFRS ve své podstatě oceňovány na obdobných principech jako dle českých právních norem. U nakoupených zásob vstupují do pořizovací ceny náklady spojené s pořízením a u zásob vyprodukovaných vlastní nezemědělskou činností vlastní náklady; v IFRS je kladen důraz na zahrnutí odpovídající části fixní režie do pořizovací ceny. Výrazně se odlišuje ocenění zásob vyprodukovaných vlastní zemědělskou činností při prvotním uznání. Zemědělská produkce a biologická aktiva vstupují do účetnictví v reálné hodnotě (resp. reálné hodnotě snížené o náklady prodeje). Zemědělská produkce se po tomto okamžiku řídí pravidly vykazování pro „běžné“ zásoby (zásoby z nezemědělské činnosti), ovšem biologická aktiva jsou ke každému rozvahovému dni přeceňována na reálnou hodnotu (sníženou o náklady prodeje). „Běžné“ zásoby jsou k rozvahovému dni vykázány buď v hodnotě, která je v účetnictví zanesena nebo je tato hodnota snížena na hodnotu, za kterou je možno zásobu prodat (prodejní cena snižená o odhadnuté náklady na dokončení a prodej). V disertační práci je rozebíráno účtování a vykazování nákladů vznikajících při zachycování zásob vlastní výroby dle jejich druhu (používáno v ČR) a dle účelu vynaložení a je zdůrazněna nutnost znalosti podstaty obou principů ke správnému porozumění obsahu účetních výkazů.

Následkem rozdílných přístupů Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a českých právních předpisů ke stanovení podstaty výnosu, bude i struktura vykazovaných výnosů odlišná. V případě, že bylo prodáno zboží společně se službou a prodávající vystaví fakturu pouze na prodej zboží; účetní jednotka aplikující IFRS odliší ve výsledovce tržby z prodeje majetku a tržby z prodeje služeb, účetní jednotka vykazující dle české úpravy vykáže pouze tržby za zboží. Příkladem vykázání výnosů dle IFRS může být prodej stroje s instalací. Fakturovaná částka musí být poměrně rozdělena na tržby za zboží a na tržby za poskytnuté služby. Při důsledném dodržování principů vykazování výnosů dle obou účetních systémů dochází k časovému posunu ve vykazovaných hodnotách.

IFRS striktně vyžadují vykázání výnosů v účetním období, kdy došlo k postoupení majetku nebo poskytnutí služby a to nezávisle na okamžiku fakturace. Jedná-li se o službu, která bude poskytnuta nebo poskytována v delším časovém období, mají být tržby z této služby rozloženy do celého (potenciálního) období. Simulací může být následující situace. Účetní jednotka prodala stroj s tím, že po dobu pěti let bude poskytovat servis na čištění tohoto stroje „zdarma“. Do účetnictví musí být zanesena tržba z prodeje zboží a tržba z prodeje služeb. Hodnota tržby za služby bude stanovena na základě ceny, za kterou by účetní jednotka poskytla službu samostatně. Protože bude služba poskytována po více let, nesmí být tržba vykázána celá v okamžiku prodeje stroje, ale musí být rozložena do odpovídajících účetních období. Ve své podstatě se jedná o dodržování zásady opatrnosti při vyčíslení výnosů.

Další významný odlišný přístup obou systémů je v pojetí časové hodnoty peněz. V případě, že je platba odložena, vykáže účetní jednotka v souladu s IFRS hodnotu výnosů v diskontované hodnotě částky obdržené v budoucnu. Rozdíl v nominální částce pohledávky a její současné hodnotě je úrokovým nákladem. Česká právní úprava časovou hodnotu peněz ve finančním výkaznictví nezohledňuje. Je potřebné si uvědomit přesah uvedených odlišností. Důsledky vykázání výnosů v rozdílné hodnotě, rozdílné struktuře a v rozdílném čase vedou k nejednotnosti obsahu výkazů sestavených dle IFRS a české právní úpravy. Při hodnocení ekonomických ukazatelů podniků, musí mít hodnotitelé odlišnosti v obsahu výkazů na zřeteli.

V disertační práci je dílčí pozornost věnována rozdílnému pojetí některých aspektů účetního výkaznictví vedeného dle speciálního standardu pro malé a střední podniky a tzv. plné verze IFRS, jež je prvotně určena pro podniky, které svoje cenné papíry obchodují na burze cenných papírů. Tato problematika není v disertační práci rozpracována podrobně, jsou uvedena zásadní odlišná řešení. Důvodem zařazení tohoto porovnání do disertační práce je možnost užití vhodných metodických postupů a modelových příkladů i podnikům, které vykazují dle plné verze IFRS.

Případný dobrovolný či povinný přechod účetní jednotky z účetního výkaznictví dle českých právních norem na účetní výkaznictví dle IFRS by vyžadoval přeškolení účetních pracovníků, jejich seznámení se s principy a zásadami mezinárodních standardů, pochopení základní „filozofie“ IFRS a z ní vyplývajících metod, které jsou zakotvené i v Mezinárodním standardu pro malé a střední podniky.

V disertační práci jsou řešeny podstatné oblasti účetnictví a finančního výkaznictví malých a středních podniků dle mezinárodního standardu a jsou porovnávána řešení dle IFRS pro SME s řešeními dle plných IFRS a dle české právní úpravy. Toto porovnání má sloužit k uvědomění si souvislostí, styčných bodů a rozdílných principů v systémech a na základě tohoto k pochopení problematiky vykazování dle IFRS.

Práce se odděleně zabývá oceňovacími základnami a principy používanými IFRS pro SME a na tyto je odkazováno v kapitolách řešících jednotlivé **metodické postupy**. Souhrnně je pojata i problematika přechodu z účetního výkaznictví dle českých právních předpisů na IFRS pro SME. Konkrétní kroky jsou zohledněny v jednotlivých metodických postupech.

V disertační práci jsou analyzovány možnosti:

- klasifikace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a jeho oceňování,
- oceňování krátkodobých a dlouhodobých pohledávek a závazků,
- účetního zobrazení finančního leasingu,
- klasifikace a oceňování zásob,
- stanovení výnosů z různých činností a jejich vykázání v odpovídajícím okamžiku.

Oceňování a účetní zobrazení aktiv je zkoumáno:

- při jejich prvotním vstupu do účetnictví (při jejich uznání),
- v průběhu jejich životnosti k rozvahovému dni,
- při jejich užití.

Oceňování a účetní zobrazení závazků je zkoumáno:

- při jejich prvotním vstupu do účetnictví (při jejich uznání),
- v průběhu jejich trvání k rozvahovému dni,
- při jejich vypořádání.

Pro jednotlivé kroky rozhodovacího procesu o klasifikaci a volbě oceňovací základny dlouhodobého a krátkodobého hmotného a nehmotného majetku jsou v disertační práci vypracovány **názorné rozhodovací diagramy**. K vybraným problémovým situacím jsou vypracovány **návrhy zaúčtování operací**. Dodržení navrhovaných metodických postupů povede ke správnému vykázání položek účetních výkazů a ke zveřejnění požadovaných informací dle IFRS pro SME.

V důsledku nastoleného trendu je třeba i nadále věnovat pozornost aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS do účetnictví a výkaznictví podniků působících v České republice, vzdělávat odbornou veřejnost a být připraven na budoucí výzvy.

7 ZÁVĚRY A DOPORUČENÍ PRO VYUŽITÍ NAVRHOVANÝCH ŘEŠENÍ V PRAXI

Z dosavadního vývoje celosvětové **harmonizace účetnictví** resp. finančního výkaznictví je patrné, že vliv Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS neustále roste a to nejen v rámci kapitálových trhů, ale i v rámci jednotlivých národních účetních úprav. Česká republika je součástí tohoto procesu. Je nepochybné, že proces vedoucí ke vzájemné porovnatelnosti vykazovaných dat bude pokračovat. Finanční účetnictví musí totiž pružně reagovat na měnící se ekonomické prostředí.

V rámci celosvětové harmonizace účetnictví jsou nejrozšířenějšími nástroji procesu standardizace obsahu finančních výkazů Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS a Všeobecně uznávané účetní principy Spojených států amerických US GAAP. Proces konvergence, sblížování obou systémů, započal vzájemnou spoluprací tvůrců obou souborů standardů. Je snaha o přijímání řešení, která by vedla ke shodným interpretacím jednotlivých okruhů problémů a tím i ke shodným vykazovaným skutečnostem. Proces konvergence pokračuje. Probíhají odborné rozpravy nad přínosy a újmami případného širokého přijetí IFRS do výkaznictví amerických společností.

V Evropské unii proces harmonizace také nabývá stále hlubších rozměrů. Původní myšlenka aktualizací směrnic EU, které jsou považovány za nástroj regulace národních právních úprav, v reakci na aktualizace IFRS je překonána. Protože Rada pro tvorbu Mezinárodních standardů finančního výkaznictví poměrně pružně reaguje na požadavky praxe, je proces aktualizací IFRS kontinuální. Orgány Evropské unie usoudily, že bude jednodušší jednotlivé standardy IFRS a jejich aktualizace schvalovat pro použití státy Evropské unie v plném znění a ne zapracovávat změny do směrnic EU.

Právní úprava účetnictví v České republice je v souladu s požadavky Evropské unie. Společnosti a konsolidované celky, které mají kótované cenné papíry na burze v některém ze států Evropské unie, musí vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví IFRS. Dceřiné podniky mateřských podniků, které sestavují konsolidované účetní závěrky dle plné verze IFRS mohou, od 1.1.2011, sestavovat a zveřejňovat výkazy dle plné verze IFRS dobrovolně³⁹. Ostatní podniky se řídí výhradně českými právními předpisy.

³⁹ Tato možnost platí je zakotvena v zákoně o účetnictví (viz kapitola 2.2.3).

Výpočet daně z příjmů právnických i fyzických osob musí dle právních předpisů České republiky abstrahovat od IFRS. V praxi to znamená, že sestavuje-li účetní jednotka svoji účetní závěrku v souladu s IFRS, musí paralelně sledovat i údaje pro vyčíslení základu daně z příjmů.

V červenci roku 2009 byl Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB vydán standard, který by měl usnadnit vykazování na principech IFRS malým a středním podnikům. Mezinárodní standard pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) je oproti úplnému souboru IFRS značně zjednodušen a abstrahuje od oblastí, které se podniků bez tzv. veřejné odpovědnosti netýkají.

V současné době není stanovena pro žádné subjekty působící v České republice povinnost vykazovat dle standardu IFRS pro SME. Další vývoj v aplikaci IFRS pro SME v České republice závisí na následných krocích orgánů Evropské unie. Z dosavadního vývoje procesu harmonizace účetnictví a finančního výkaznictví se dá odvozovat, že Evropská komise přinejmenším doporučí státům Evropské unie zapracovat požadavek na použití IFRS pro SME do svých národních úprav. Otázkou zůstává, jak širokého okruhu podnikatelských subjektů by se nařízení dotklo. IASB nespecifikuje kritéria pro označení podniku jako „malého nebo středního“. V každém případě se jedná o podnik, který nemá veřejnou odpovědnost, tedy neobchoduje svoje cenné papíry a nespravuje aktiva široké skupiny externích subjektů. Bližší specifikace by byla pravděpodobně ponechána na národních jurisdikcích. Prozatím Evropská komise váhá s povinným zavedením IFRS pro SME do jednotlivých národních úprav. Hlavním důvodem je nedostatek zkušeností s aplikací v malých a středních podnicích, a tím i nedostatek podkladových údajů pro zhodnocení dopadů implementace a dále pak i existence rozdílných řešení oproti plné verzi IFRS.

Je třeba si uvědomit, že harmonizace účetnictví má celosvětový charakter a i kdyby došlo v důsledku politických a ekonomických událostí k rozpadu Evropské unie, potřeba srovnávání účetních informací by se nesnížila a proces harmonizace účetnictví by se nezastavil. Pro Českou republiku by to znamenalo nečekat na rozhodnutí orgánů evropské unie a být aktivní v rozhodování o přijetí standardu IFRS pro SME pro účetní výkaznictví určitých podniků. Specifikovat účetní jednotky, kterých by se přijetí IFRS pro SME týkalo, by bylo jedním z prioritních úkolů.

Mezinárodní standard finančního výkaznictví pro malé a střední podniky je založen na obdobných pravidlech, principech a zásadách jako plný soubor IFRS, v některých požadavcích se však liší. Oproti plné verzi, IFRS pro SME nenabízí variantní řešení. Standard IFRS pro SME je rozdělen do 35 oddílů podle jednotlivých témat. Jsou definovány základní prvky účetních výkazů a kritéria jejich uznání a oceňovací základny. Ve standardu jsou jmenovány a charakterizovány účetní výkazy a komentář k výkazům.

Dlouhodobý hmotný majetek, který účetní jednotce slouží pro produkci výrobků, prodej zboží, poskytování služeb nebo pro administrativní účely, je zařazen do položky Pozemky, budovy a zařízení a je oceňován pořizovací cenou sníženou o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Nemovitosti, které účetní jednotka pronajímá nebo drží pro kapitálové zhodnocení, jsou oceňovány v reálné hodnotě a neodpisují se. Změny v reálné hodnotě jsou vykazovány výsledkově. Dlouhodobý nehmotný majetek musí mít vždy stanovenou určitou dobu použitelnosti, po kterou je odpisován. Výsledky výzkumu a vývoje nelze aktivovat. Standard ukládá výpůjční náklady u majetku ve výstavbě vykázat jako náklad běžného období. Podrobně je ve standardu IFRS pro SME řešena problematika snížení hodnoty majetku k poslednímu dni účetního období. Je popsána posloupnost kroků při testu na snížení hodnoty a následné zaznamenání ztráty ze snížení hodnoty.

V oblasti leasingů uvádí IFRS pro SME kritéria pro rozlišení operativního a finančního leasingu. Předmět operativního leasingu eviduje ve svém majetku pronajímatel, ovšem předmět finančního leasingu vykazuje nájemce. Standard určuje, jakým způsobem má být předmět finančního leasingu oceněn, zaúčtován a potažmo vykázán u nájemce i pronajímatele.

V IFRS pro SME jsou řešeny zvlášť zásoby, které pocházejí z nezemědělské činnosti a zvlášť se standard věnuje biologickým aktivům (živé rostliny a živá zvířata) a zemědělské produkci (obilí, ovoce, apod.). Důraz je kladen na prvotní ocenění, ocenění při vyskladnění a ocenění k rozvahovému dni. Zásoby z nezemědělské činnosti vstupují do účetnictví při svém prvotním vykázání v pořizovací ceně (tím je myšlena jednak cena při nákupu, ale i kalkulace vlastních nákladů u výrobků apod.), zásoby pocházející ze zemědělské produkce vstupují do účetnictví v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady na prodej. K rozvahovému dni jsou zásoby vykázány v ceně nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Při opětovném nárůstu hodnoty, je provedeno navýšení maximálně do výše původního ocenění v účetnictví.

Výjimkou jsou biologická aktiva, která se k rozvahovému dni přeceňují na reálnou hodnotu, tedy je možné navýšit původní účetní ocenění.

Zvláštní kapitola je věnována vykazování výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb. Musí být identifikovány jednotlivé složky transakcí vedoucí k vykázání tržeb a separátně vykázány v období, ke kterému patří. Odložené platby se vykazují diskontované, tedy v současné hodnotě budoucích peněžních toků. Standard charakterizuje metodu procenta dokončení, která má být aplikována na vykazování výnosů ze smluv, jež trvají po delší časové období. Pokud se nedá s určitou pravděpodobností výsledek smlouvy předpokládat, mají být výnosy vykázány v hodnotě vynaložených nákladů. V každém oddílu, ke každé problematice, standard uvádí, jaké informace mají být na dané téma zveřejněny.

Pojetí české právní úpravy nerozlišuje majetek podle způsobu užití. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nemůže být přeceňován na reálnou hodnotu; je evidován v pořizovací ceně snížené o oprávkky a opravné položky. Výsledky výzkumu a vývoje mohou být aktivovány. Účetní jednotky řídicí se českou právní úpravou, mohou rozhodnout, zdali výpůjční náklady (úroky z úvěru) zahrnou do hodnoty pořizovaného aktiva nebo je vykáží v nákladech běžného období. Princip snížení hodnoty majetku je obdobný v obou systémech, avšak české účetní předpisy neupravují problematiku detailně. Operativní leasing je účtován a vykazován dle české právní úpravy na obdobných principech jako IFRS. Avšak finanční leasing je řešen diametrálně odlišně. Převažuje forma nad podstatou. Vlastník, pronajímatel, předmět leasingu vyazuje ve své rozvaze, kdežto nájemce, který majetek využívá a má z něho užitky, vyazuje pouze nájem v nákladech. Zásoby z nezemědělské činnosti jsou řešeny dle českého práva obdobně, jsou tam určité nuance v kalkulaci vlastních nákladů. Výrazné rozdíly jsou v prvotním ocenění zásob pocházejících z vlastní zemědělské produkce. Dle českých předpisů nelze použít tržní cenu, ale zásoby vždy vstupují do účetnictví v hodnotě vynaložených nákladů. Biologická aktiva nejsou k rozvahovému dni přeceňována. U všech zásob platí, že pokud se jejich hodnota k rozvahovému dni sníží pod úroveň zaúčtované hodnoty, bude toto snížení v účetnictví zaznamenáno; v případě dočasného snížení hodnoty opravnou položkou, v případě trvalého snížení hodnoty odpisem. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb jsou vykazovány dle českých norem na základě fakturace, v podstatě ke dni splnění dodávky a zásadně v nominální hodnotě. Odložené platby jsou vykazovány v nominální hodnotě, není tedy zohledněna časová hodnota peněz.

Mezi **zásadní rozdíly oproti plné verzi IFRS** patří nakládání s výpůjčními náklady u majetku ve výstavbě. Plná verze IFRS ukládá výpůjční náklady aktivovat. Další odlišnosti se mohou projevit při vykazování dlouhodobého hmotného majetku. Účetní jednotky vykazující dle plné verze IFRS mají možnost rozhodnout se u položek Pozemky, budovy a zařízení a Investice do nemovitostí mezi modelem historické ceny a modelem přecenění. Rozhodnou-li se pro model přecenění u Pozemků, budov a zařízení nebo pro model historické ceny u Investic do nemovitostí, bude toto řešení v rozporu s IFRS pro SME. Dle plné verze IFRS je možné, oproti řešení IFRS pro SME, za splnění určitých kritérií, aktivovat výsledky vývoje. V ostatních oblastech, kterými se disertační práce zabývá, se řešení v IFRS pro SME a v plné verzi nerozcházejí.

Na základě dlouhodobého studia principů a zásad uznávaných Mezinárodními standardy finančního výkaznictví IFRS a studia Mezinárodního standardu finančního výkaznictví pro malé a střední podniky; analýzy, syntézy a komparace informací z dostupných zdrojů uvedených v seznamu; při použití dedukčních a indukčních metod a při použití odborného úsudku jsou zpracovány **výsledky disertační práce**. Na počátku je kladen důraz na plnění kvalitativních ukazatelů při sestavování účetní závěrky a na sledování naplnění definic a kritérií pro uznání základních prvků účetní závěrky. Zvláštní pozornost je věnována oceňovacím základnám používaným dle IFRS pro SME. Do přehledných celků je zpracována problematika podstaty historické ceny, stanovení reálné hodnoty a současné hodnoty budoucích peněžních toků tak, aby bylo možno na uvedená řešení odkazovat v jednotlivých podkapitolách kapitoly Výsledky disertační práce. Souhrnně jsou uvedeny kroky, které musí účetní jednotka provést ve vybraných oblastech zkoumaných v disertační práci při přechodu z účetního výkaznictví vedeného dle českých právních předpisů na účetní výkaznictví dle IFRS pro SME.

V rámci zkoumaných oblastí účetního výkaznictví jsou vytvořeny metodické postupy a uvedeny ilustrativní příklady. Konkrétně:

- V oblasti **dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku** jsou:
 - zformovány metodické postupy (re)klasifikace a oceňování dlouhodobého majetku při první aplikaci IFRS pro SME v zahajovacích výkazech,
 - klasifikace a oceňování při prvotním uznání při v dalších letech aplikace IFRS pro SME a při následném vykázání,

- vytvořeny rozhodovací diagramy o klasifikaci hmotného majetku a jeho oceňování, o klasifikaci nehmotného majetku a schéma oceňování dlouhodobého nehmotného majetku k různým okamžikům,
- vypracovány metodické postupy při stanovení účetních odpisů a při vyřazení dlouhodobého majetku z užívání,
- vypracován rozhodovací diagram o použití odpisových metod na základě snahy o účetní zachycení snížení hodnoty majetku dle skutečného opotřebení
- názorně jsou demonstrovány různé odpisové metody na konkrétních příkladech,
- vypracován metodický postup při testování snížené hodnoty aktiva včetně dílčího metodického postupu při stanovení hodnoty z užívání aktiva. Návrh postupu pro testování snížené hodnoty aktiva je také shrnut v názorném schématu. Jsou uvedeny modelové příklady na zachycení ztráty ze snížené hodnoty aktiva a její zrušení.
- Odděleně je sledován leasing, zvláště pak **finanční leasing**, jehož zobrazení dle IFRS pro SME se zásadně odlišuje od zobrazení dle českých právních předpisů:
 - je uveden zjednodušený rozhodovací diagram o klasifikaci leasingu,
 - jsou zpracovány metodické postupy účtování a vykazování finančního leasingu z pohledu nájemce a pronajímatele,
 - výpočet odpovídajících hodnot a způsob jejich zaúčtování je demonstrován na modelových příkladech,
 - je sestaven přehled prvotního vykázání předmětů v rámci finančního leasingu dle principů IFRS (stejně v plné verzi a IFRS pro SME) a české právní úpravy a jsou uvedeny příklady řešení konkrétních situací při přechodu účetní jednotky z účetního výkaznictví dle českých předpisů na IFRS.
- Problematika **zásob** je rozčleněna z důvodu specifických principů při oceňování na dvě skupiny, na zásoby nakoupené a vyprodukované vlastní činností. V rámci zásob vlastní výroby je v porovnání s dostupnými zdroji netradičně spojená problematika zásob vzešlých z nezemědělské produkce a zásob ze zemědělské produkce. Standardy řeší tyto problematiky samostatně a tak i odborné publikace takto k problematikám přistupují. Ve skutečnosti se problematika zásob z nezemědělské a zemědělské činnosti prolíná a proto autorka disertační práce přistupuje k problematice komplexně. Podstatné je správně kategorizovat vytvořený majetek, aby mohl být následně oceněn na základě odpovídajících principů.

Pro správné vykázání zásob:

- je vytvořen rozhodovací diagram klasifikace a oceňování zásob a výstupů zemědělské činnosti, který řeší vedle vykazování zásob i možnost vykazování tzv. biologických aktiv v dlouhodobém majetku,
 - je zpracován metodický postup při stanovení pořizovací ceny nakoupené zásoby
 - jsou vypracovány modelové příklady: ocenění zásoby nakoupené v zahraničí, ocenění zásoby nakoupené při uplatnění slevy a ocenění nakoupené zásoby při odložené platbě,
 - je vypracován metodický postup při stanovení pořizovací ceny zásoby vyprodukované vlastní nezemědělskou činností s modelovým příkladem,
 - jsou uvedeny metodické postupy při stanovení pořizovací ceny společných a vedlejších výrobků z nezemědělské činnosti a zemědělské produkce a biologických aktiv,
 - na modelovém příkladu je zachyceno stanovení pořizovací ceny zásoby s využitím techniky maloobchodního prodeje, ostatní techniky jsou vysvětleny,
 - větší prostor je věnován účetnímu zachycení produkce a užití výrobků v druhovém a účelovém členění nákladů, je uveden modelový příklad obou přístupů,
 - menší prostor je věnován oceňování zásob při jejich vyskladnění (daná problematika je řešena obdobně dle IFRS pro SME i v účetních praktikách dle českých předpisů),
 - modelový příklad podává návod, jakým způsobem ocenit zásoby k rozvahovému dni.
- Metodické postupy z oblasti vykazování **výnosů** dle IFRS pro SME (totožné s plnou verzí IFRS) jsou zaměřeny na správné oceňování výnosů ve správné struktuře a v příslušném účetním období. Jsou vypracovány modelové příklady vykazování výnosů na následující situace: odlišení tržeb z prodeje výrobků a tržeb z prodeje služeb, dodání výrobků nebo zboží s instalací, prodej výrobků nebo zboží s prodlouženou zárukou, prodej s odloženou platbou, prodej se zárukou, splátkový prodej, dlouhodobé smlouvy, licence.

Výstupy z účetnictví slouží uživatelům účetní závěrky k poskytování informací o finanční situaci podniku a o jeho výkonnosti. Cílem IFRS je poskytovat informace, z kterých by bylo možné odhadnout další vývoj a směřování účetní jednotky, a činit tak strategická rozhodnutí.

Pravidla, principy a zásady zakotvené v IFRS pro SME by měly k naplnění vytyčeného cíle napomoci. Analýza finančních výkazů podniku musí vycházet z obsahové náplně položek vykazovaných v souladu se standardy nebo předpisy.

Proces evropské a světové harmonizace účetního výkaznictví se jeví být procesem nezvratným. V České republice nejsou prozatím vhodné podmínky k bezproblémovému zavedení principů IFRS do účetního výkaznictví malých a středních podniků. Hlavní překážkou je stav právní regulace účetnictví a daní. Jednou z bariér je i stereotypní myšlení lidí, jejich přesvědčení, že změny nejsou potřebné, rozšířený názor, že účetnictví má sloužit především daňovým účelům a v neposlední řadě i obava z navýšení nákladů. Je důležité českou odbornou veřejnost v oblasti IFRS vzdělávat, objasňovat základní zásady, principy a metody zakotvené v IFRS, ukázat a vysvětlit možné cesty zachycení různých situací dle IFRS a přispět tak k připravenosti odborné veřejnosti na potenciální budoucí úkoly. Budoucí situace pravděpodobně přinese rozdělení účetní profese na dvě kategorie, na účetní metodiky, kteří budou rozhodovat o použitých metodách a o uskutečněných odhadech a na účetní, kteří (které) budou účtovat dle pokynů účetních metodiků. V současné době existuje nemnoho materiálů, které by se věnovaly problematice aplikace IFRS pro SME, nejsou vypracovány souvislé metodické postupy aplikace IFRS pro SME pro potenciální uživatele v České republice.

Disertační práce přináší **návrhy řešení teoretických problémových okruhů** obsažených v Mezinárodním standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. **Metodické postupy a modelové příklady** klasifikace, oceňování, účtování a vykazování stěžejních oblastí účetního výkaznictví malých a středních podniků vycházejí z IFRS pro SME, jsou se standardem v souladu a jsou aplikovatelné na podniky působící v České republice.

Již nyní, bez jakékoli úpravy českých právních norem, jsou výsledky disertační práce využitelné pro:

- **podniky, které dnes nemají povinnost účtovat a sestavovat účetní výkazy dle plných IFRS a chtějí se zviditelnit pro zahraniční uživatele** (potenciální investory, orgány EU, zahraniční banky, apod.). *Takové účetní jednotky vedou účetnictví a sestavují účetní výkazy dle současné české právní úpravy*. Pouze pro svoji potřebu (nepředkládají státní správě) sestaví účetní jednotka paralelní účetní závěrku dle IFRS pro SME.

- **podniky, které dnes nemají povinnost účtovat a sestavovat účetní výkazy dle plných IFRS a zároveň jsou dceřinými společnostmi podniků, které povinně sestavují konsolidované účetní závěrky dle plné verze IFRS.** *Takové účetní jednotky vedou účetnictví a sestavují účetní výkazy na základě svého rozhodnutí dle:*

- a) *současné české právní úpravy a pro potřeby konsolidované účetní závěrky musí své účetní výkazy „přetransformovat“ na výkazy vyhovující plné verzi IFRS. V praxi vedou takové účetní jednotky dvojí účetnictví.*
- b) *plné verze IFRS. Pro potřeby zjištění základu daně z příjmů musí výsledek hospodaření upravit o vlivy IFRS.*

Zhotovitelé podkladů pro konsolidovanou účetní závěrku mohou používat výsledky disertační práce, ovšem obezřetně musí vyhodnotit, zdali uvedené postupy jsou v souladu s plnou verzí IFRS. Pro tyto účely jsou v disertační práci uvedeny u každé problematiky odlišnosti od plných IFRS.

- **odbornou veřejnost, která chce být připravena na vysoce pravděpodobný budoucí vývoj v české národní úpravě v oblasti účetnictví a daní.**

V závislosti na předpokládaném dalším vývoji v oblasti harmonizace účetnictví by, po odpovídajících úpravách českých právních norem, mohly být výsledky disertační práce využitelné pro:

- **podniky, které dnes nemají povinnost účtovat a sestavovat účetní výkazy dle plných IFRS a zákonnými úpravami by jim vznikla povinnost nebo možnost účtovat a sestavovat účetní výkazy dle IFRS pro SME.** *Takové účetní jednotky vedou účetnictví a sestavují účetní výkazy dle české právní úpravy. Změnou v české právní úpravě by těmto účetním jednotkám vznikla povinnost nebo možnost účtovat a sestavovat účetní závěrku dle IFRS pro SME a takto sestavenou závěrku předkládat státní správě. Tato možnost by pro podniky byla přínosná v případě, že by mohly základ daně z příjmů stanovit z výsledku hospodaření stanoveného dle IFRS pro SME.*
- **podniky, které dnes mají povinnost účtovat a vykazovat dle plných IFRS a zákonnými úpravami by jim vznikla povinnost nebo možnost účtovat a vykazovat dle IFRS pro SME.** *Takové účetní jednotky vedou účetnictví a sestavují účetní výkazy dle plné verze IFRS a pro stanovení daně z příjmů musí účetní výsledek hospodaření „očistit“ od vlivu IFRS. V praxi vedou takové účetní jednotky dvojí účetnictví. Mohlo by se jednat o menší podniky, kterým by bylo umožněno vést účetnictví a sestavovat svoje účetní výkazy dle IFRS pro SME namísto plných IFRS.*

Pro podniky by tímto byla snížena náročnost (včetně nákladů) při sestavování účetní závěrky. Přínosem by pro tyto podniky bylo, kdyby mohly základ daně z příjmů stanovit z výsledku hospodaření stanoveného dle IFRS pro SME.

V návaznosti na výsledky disertační práce je možné stanovit možnost následného zkoumání:

- do výzkumu **zahrnout další problémové okruhy finančního účetnictví**, jako jsou zaměstnanecké požitky, finanční nástroje, úhrady vázané na akcie a daně ze zisku (splatná a odložená) **a zpracovat návrhy na jejich užití v podmínkách podniků v České republice,**
- **provést výzkum finanční náročnosti zavedení IFRS pro SME** do účetního výkaznictví České republiky,
- **zpracovat návrh na potřebné úpravy právních předpisů České republiky.** Přizpůsobování české právní úpravy požadavkům IFRS pro SME by mohlo pokračovat:
 - a) zapracováním nového paragrafu o možnosti nebo povinnosti účtování a sestavování účetních výkazů dle IFRS pro SME specifikovanými účetními jednotkami,
 - b) přizpůsobením (resp. postupným přizpůsobováním) českých právních předpisů standardu IFRS pro SME.

Výsledky disertační práce jsou tedy využitelné určitými subjekty za současné situace a širší uplatnění se očekává na základě předpokládaného vývoje účetního výkaznictví v České republice na základě světové harmonizace účetnictví.

8 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Knížní publikace

1. ADÁMKOVÁ, D. Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů. Praha: Credit PEF ČZU v Praze, 2003. ISBN 80-213-1034-0.
2. BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-8-7357-366-9.
3. DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. ISBN: 978-80-251-1950-1.
4. DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2011. ISBN: 978-80-251-3652-2.
5. EPSTEIN, B.J., JERMAKOWICZ, E.K. IFRS 2009: Implementation and Application of International Financial Reporting Standards. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2009. ISBN: 978-0470-28609-8.
6. HINKE, J. Účetní systém IAS/IFRS. Praha: Kernbrg Publishing, 2007. ISBN: 978-80-903962-2-7. ISBN 978-80-903962-2-7.
7. KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Bova – Polygon, 2007. ISBN. 978-80-7273-143-5.
8. KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN: 80-7273-095-9.
9. KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Aplikace v podnikové praxi. Praha: Vox, 2009. ISBN: 978-80-86324-76-0.
10. MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS. IFRS Policies and Procedures. Praha: Leges, 2009. ISBN: 978-80-97212-13-4.
11. NERUDOVÁ, D., BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA, P., ŠIROKÝ, J. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN: 978-80-7357-500.
12. PASEKOVÁ, M. Implementace IFRS do malých a středních podniků. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN: 978-80-7357-866-4.
13. PROCHÁZKOVÁ, D., VLACH, P. ÚZ. Úplné znění. Vzorový účtový rozvrh 2011. Rozvaha a výsledovka 2011. Praha: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-832-4.

14. RADOVÁ, J., DVORÁK, P. Finanční matematika pro každého. Praha: Grada, 2003. ISBN 978-80-247-0473-0.
15. STÁROVÁ, M. Cvičení z účetnictví pro podnikatele. Praha: ČZU v Praze, 2008. ISBN 978-80-213-1826-7.
16. ŠRÁMKOVÁ, A. JANOUŠKOVÁ, M. VOJÁČKOVÁ, H. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace. Praha: Institut Svazu účetních, 2009. ISBN 978-80-86716-61-9.
17. VALDER, A. Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7353-388-1.

Tištěné sborníky a časopisy

18. ČERMÁKOVÁ, H., STÁROVÁ, M., POSPÍŠILOVÁ, V. Snížení hodnoty majetku dle české právní úpravy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Příspěvek ve sborníku konference Think Together 2010, sekce Hospodářská politika a správa elektronického sborníku. Praha: ČZU v Praze, 2010. ISBN 978-80-213-2052-9.
19. LÖRINCZOVÁ, E., STÁROVÁ, M. Výsledek hospodaření – obsah a překlad. Příspěvek ve sborníku Agrární perspektivy XV, str. 258 – 262. Praha: ČZU v Praze, 2006. ISBN: 80-213-1531-8.
20. STÁROVÁ, M. Oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví malých a středních podniků. Příspěvek v sborníku konference Think Together 2009, sekce Ekonomika a management elektronického sborníku. Praha: ČZU v Praze, 2009. ISBN 978-80-213-1906-6.
21. STÁROVÁ, M. Účetní výkaznictví v České republice. Příspěvek ve sborníku konference Marketing v teorii výskume s praxi, str.182-131. Nitra: Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre, 2007. ISBN: 978-80-8069-957-4.

Bakalářské a diplomové práce

22. VACKOVÁ, K. Transformace finančních výkazů sestavených dle českých právních předpisů na výkazy dle výkaznictví IAS/IFRS. Praha: ČZU, 2009.

Právní normy a standardy

23. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v platném znění.
24. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění.
25. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v platném znění.
26. Zákon č. 593/1992 S. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění.
27. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění.

Odborná školení a kurzy

28. MEJZLÍK, L., VAŠEK L., KRUPOVÁ, L., PAV, R. Certifikovaný IFRS specialista, První modul vzdělávacího cyklu. Praha: Controller institut, 2010.
29. MLÁDEK, R. SME – IFRS: IFRS pro malé a střední podniky, vzdělávací kurz. Praha: VOX, 2009.
30. LOJA, R. Mezinárodní účetní standardy v praxi, vzdělávací kurz. Praha: Verlag Dashöfer: 2007.
31. LOJA, R. Převod účetní závěrky podle českých předpisů na IFRS, vzdělávací on-line kurz. Praha: Verlag Dashöfer, 2009.

Elektronické zdroje

32. Cebre. Vhodnost IFRS pro SME [online]. Praha: Cebre, 2010. [28.4.2010]. Dostupný z WWW: <<http://www.cebre.eu/cz/archiv-zprav/zprava-3696>>.
33. Deloitte. IFRS do kapsy [on-line]. Praha: Deloitte, 2009. [2010-03-14]. Dostupný z WWW: <[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS do kapsy 2009.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2009.pdf)>.
34. Deloitte. Stav schvalování IFRS v Evropské unii [on-line]. Praha: Deloitte, 2010. [2010-02-04]. Dostupný z WWW: <https://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/officelocator?key_OfficeCountry=CZ&key_City=Prague>.
35. Deloitte. What is IASB? [on-line]. New York: Deloitte, 2010. [2010-04-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/restruct/whatis.htm>>.

36. Ernst & Young. Informace o standardu IFRS pro SME [on-line]. Praha: Ernst & Young, 2010. [2010-05-04]. Dostupný z WWW:
<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Supplement_49_CZ/\\$FILE/Supplement%2049_cz.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Supplement_49_CZ/$FILE/Supplement%2049_cz.pdf)>.
37. Ernst & Young. Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou [on-line]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2004. [2010-04-20]. Dostupný z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>.
38. Ernst & Young. Přijetí IFRS ve spojených státech [on-line]. Praha: Ernst & Young, 2010. [2010-04-30]. Dostupný z WWW:
<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_outlook_Leden/\\$FILE/Leden%20IFRS%20outlook%20secured.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_outlook_Leden/$FILE/Leden%20IFRS%20outlook%20secured.pdf)>.
39. Ernst & Young. Průzkum některých aspektů dopadu zavedení IFRS v českých nekótovaných společnostech [on-line]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2005. [2010-04-20], [2012-08-23]. Dostupný z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Field_Testing_CZ.pdf>.
40. Ernst & Young. Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekótovaných společností [on-line]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2005. [2010-02-04]. Dostupný z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Comparative_study_CZ.pdf>.
41. European Commission. Final Report of the Expert Group. Accounting system for small enterprises – recommendations and good practices. Brussels: EC, 2012. [2012-08-23]. Dostupná z WWW: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/craft/accounting/doc/accounting_systems_report_en.pdf>.
42. Evropská komise. Evropská poradní skupinu pro účetní výkaznictví EFRAG [on-line]. Praha: Zastoupení Evropské komise v České republice, 2009. [2010-04-26]. Dostupný z WWW:
<http://ec.europa.eu/ceskarepublika/press/press_releases/09886_cs.htm>.
43. International Accounting Standards board IASB. Comprehensive Review 2012-14 [on-line]. Londýn: IASB, 2012. [2012-08-23]. Dostupný z WWW:
<<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/Review2012.aspx>>.
44. International Accounting Standards board IASB. Improvements to IFRS [on-line]. Londýn: IASB, 2010. [2010-04-17]. Dostupný z WWW:
<<http://www.iasb.org/News/Press+Releases/IASB+concludes+the+2008-2010+cycle+of+annual+improvements+to+IFRSs.htm>>.

45. International Accounting Standards board IASB. International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities [on-line]. Londýn: IASB, 2009. [2010-04-30], [2012-07-08]. Dostupný z WWW: <http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm>.
46. International Accounting Standards board IASB. Modules of IFRS pro SME [on-line]. Londýn: IASB, 2010. [2010-05-03]. Dostupný z WWW: <http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/Training+modules.htm>.
47. International Accounting Standards board IASB. Training modules. [on-line]. Londýn: IASB, 2012. [2012-08-23]. Dostupný z WWW: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/Training-Modules.aspx>.
48. International Accounting Standards board IASB. Updates on IFRS for SME [on-line]. Londýn: IASB, 2012. [2012-08-23]. Dostupný z WWW: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/1201EFRAGSMEWorkingGroupHandout.pdf>.
49. Komora auditorů České republiky. České znění IFRS (překlad EU) [on-line]. Praha: Kacr, 2009. [2009-11-20]. Dostupný z WWW: <http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=177&nArticleID=504&nLanguageID=1>.
50. KPMG. Výkaznictví XBRL. [on-line]. Praha: KPMG, 2010. [2012-08-12]. Dostupný z WWW: <http://www.kpmg.com/cz/cs/whatwedo/advisory/risk-compliance/accounting-advisory-services/xbml-reporting/stranky/default.aspx>.
51. KRUPOVÁ, L. a kol. Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky [on-line]. IASB, Londýn. 2010. [2012-08-15]. Dostupný z WWW: http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs+and+related+material.htm#sme_cz.
52. KRUPOVÁ, L. Vykazování výnosů (revenues) podle Mezinárodních výkazů účetního výkaznictví v příkladech, 2012. [2012-08-15]. Dostupný z WWW: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d247v223-vykazovani-vynosu-revenues-podle-mezinarodnich-standardu-uc>.
53. MÜLLEROVÁ, L., PASEKOVÁ, M., KUBÍČKOVÁ D. Analysis of Differences in Reporting According to IFRS in SMEs in the Czech Republic and its Influence on Performance Measurement. [on-line]. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISSN 1802-792X. [2012-08-23]. Dostupný z WWW: <http://www.vsfs.cz/periodika/acta-2010-02.pdf>.

54. PriceWaterhouseCoopers. IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly [on-line]. Praha: PWC, 2004. [2010-01-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.jhtml>>.
55. PriceWaterhouseCoopers. IFRS směřují k vytvoření globálního standardu. Praha: PWC, 2008. [2012-08-10]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/cz/cs/clanky-2008/ifrs-smeruji-k-vytvoreni-globalniho-standardu.jhtml>.
56. Rada pro výzkum, vývoj a inovace. Informační systém výzkumu, experimentálního vývoje a inovací [on-line]. Praha: Rada pro výzkum, vývoj a inovace. [2012-08-12]. Dostupný z WWW: <http://www.isvav.cz/h10/projectDetail.do;jsessionid=9E1CBC9EF80E9F193BCAFDE14734CEAB?rowId=GA402/09/0225>.
57. STÁROVÁ, M. Method of Component Depreciation of Fixed Assets and its Comparision with Traditional Methods. Praha: AGRIS on-line Papers in Economics and Informatics, 2010. [2011-05-18]. Dostupný z WWW: <<http://online.agris.cz/archive/2010/03/>>.
58. Tacoma. IFRS pro malé a střední podniky jednoduší [on-line]. Praha: Tacoma, 2010. [2010-04-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.tacoma.eu/PublicWeb/docs/SysWebSite.aspx>>.
59. TWEEDIE, D. US decision in key to future in international standards [on-line]. Durham: The American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, 2012. ISSN: 1945-0729. [2012-08-10]. Dostupný z WWW: <http://www.journalofaccountancy.com/News/20125591.htm>.
60. United nations conference on trade and development. ISAR Experts mark 25th anniversary session [on-line]. Ženeva: UNCTAD, 2009. [2010-04-27]. Dostupný z WWW: <<http://www.unctad.org/Templates/WebFlyer.asp?intItemID=4709&lang=1>>.

9 SEZNAM ZKRATEK

ACT	Kód (standard) pro stanovení měsíční úrokové sazby při určení současné hodnoty budoucích peněžních toků
ČR	Česká republika
DDB	<i>Double declining balance method</i> , Metoda zrychlených účetních odpisů
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
ES	Evropské společenství
EU	<i>European Union</i> , Evropská Unie
EFRAG	<i>European financial reporting advisory group</i> , Evropská poradní skupina finančního reportování
FIFO	<i>First in First out</i> , První do skladu, první ze skladu
FL	Finanční leasing
IAS	<i>International Accounting Standards</i> , Mezinárodní účetní standardy
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i> , Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i> , Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IASCF	<i>International Accounting Standards Committee Foundation</i> , Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i> , Výbor pro interpretace mezinárodních standardů finančního výkaznictví
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> , Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
IFRS for SME, IFRS pro SMEs	<i>International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities</i> Mezinárodní standard finančního výkaznictví pro malé a střední podniky
IOSCO	<i>International Organisation of Securities Commissions</i> , Celosvětová instituce sdružující Komise cenných papírů
ISAR	<i>Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting</i> , Mezivládní pracovní skupina odborníků pro mezinárodní účetní standardy a výkaznictví.
OP	Operativní leasing
OSN	Organizace spojených národů
PC	Požizovací cena
p.j	Peněžní jednotky
PZ	Počáteční zůstatek

SHMLP	Současná hodnota minimálních leasingových plateb
SME, SMEs	<i>Small and Medium-sized Entities</i> Malé a střední podniky
SMEIG	<i>Small and Medium-sized Entities Implementation Group</i> Implementační skupina IFRS pro SME
UNCTAD	<i>United Nations Conference of Trade and Development,</i> Sdružení spojených národů pro obchod a rozvoj
US	<i>United States</i>
US GAAP	<i>United States Generally Accepted Accounting Principals,</i> Všeobecně uznávané účetní principy Spojených států amerických
US SEC	<i>United States Security and Exchange Commisiton,</i> Komise pro cenné papíry

10 SEZNAM METODICKÝCH POSTUPŮ

- Metodický postup 1: Stanovení reálné hodnoty položky výkazu**
- Metodický postup 2: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé současné i budoucí hodnotě**
- Metodický postup 3: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé budoucí hodnotě**
- Metodický postup 4: Reklasifikace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při první aplikaci IFRS pro SME**
- Metodický postup 5: Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při první aplikaci IFRS pro SME**
- Metodický postup 6: Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při prvotním vykázání v dalších letech aplikace IFRS pro SME**
- Metodický postup 7: Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při následném vykázání k rozvahovému dni**
- Metodický postup 8: Stanovení odpisů a vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**
- Metodický postup 9: Testování snížení hodnoty dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv**
- Metodický postup 10: Stanovení hodnoty z užívání**
- Metodický postup 11: Účetní zachycení finančního leasingu u nájemce**
- Metodický postup 12: Účetní zachycení finančního leasingu u pronajímatele**
- Metodický postup 13: Prvotní vykázání zásob při přechodu na IFRS pro SME**
- Metodický postup 14: Stanovení pořizovací ceny nakoupené zásoby (prvotní ocenění)**
- Metodický postup 15: Stanovení pořizovací ceny zásoby vyprodukované vlastní nezemědělskou činností (prvotní ocenění)**
- Metodický postup 16: Stanovení pořizovací ceny společných a vedlejších výrobků z nezemědělské činnosti (prvotní ocenění)**
- Metodický postup 17: Stanovení pořizovací ceny zemědělské produkce a biologických aktiv (prvotní ocenění)**
- Metodický postup 18: Vykazování výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb**
- Metodický postup 19: Vykazování výnosů ze smluv o zhotovení**
- Metodický postup 20: Vykazování výnosů při metodě procenta dokončení**
- Metodický postup 21: Vykazování výnosů plynoucích z užívání aktiv jinými subjekty**

11 SEZNAM MODELOVÝCH PŘÍKLADŮ

- Modelový příklad 1: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé současné i budoucí hodnotě
- Modelový příklad 2: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé budoucí hodnotě (odložená platba o celé roky)
- Modelový příklad 3: Stanovení úroků a účetní zachycení dlouhodobé pohledávky nebo závazku při známé budoucí hodnotě (odložená platba o roky a měsíce)
- Modelový příklad 4: Stanovení pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku při nákupu se zahrnutím odhadovaných nákladů na likvidaci a uvedení místa do původního stavu
- Modelový příklad 5: Stanovení komponentních odpisů a porovnání s odpisy lineárními
- Modelový příklad 6: Výpočet časových a výkonových odpisů
- Modelový příklad 7: Zaúčtování prodeje dlouhodobého majetku
- Modelový příklad 8: Zachycení ztráty ze snížení hodnoty a její (částečné) zrušení
- Modelový příklad 9: Reklasifikace a oceňování dlouhodobého hmotného majetku
- Modelový příklad 10: Výpočet a zaúčtování dílčích částek finančního leasingu u nájemce
- Modelový příklad 11: Výpočet a zaúčtování dílčích částek finančního leasingu u pronajímatele
- Modelový příklad 12: Ocenění zásoby nakoupené v zahraničí
- Modelový příklad 13: Ocenění nakoupené zásoby při uplatnění slevy
- Modelový příklad 14: Ocenění nakoupené zásoby při odložené platbě
- Modelový příklad 15: Ocenění zásob vlastní nezemědělské produkce
- Modelový příklad 16: Ocenění zásob ve sdružené nezemědělské výrobě
- Modelový příklad 17: Stanovení pořizovací ceny nakoupené zásoby se zachycením oceňovacích odchylek
- Modelový příklad 18: Účtování o produkci výrobků v druhovém a účelovém členění nákladů
- Modelový příklad 19: Zaúčtování prvotního ocenění a prodeje zemědělské produkce v účelovém členění nákladů
- Modelový příklad 20: Zaúčtování prvotního ocenění a prodeje biologického aktiva v účelovém členění nákladů
- Modelový příklad 21: Zaúčtování prvotního ocenění a prodeje zemědělské produkce a biologického aktiva ve druhovém členění nákladů
- Modelový příklad 22: Oceňování zásob při vyskladňování

Modelový příklad 23: Snížení hodnoty zásob

Modelový příklad 24: Vykázání výnosů při prodeji výrobků se službou při známé hodnotě výrobku bez služby

Modelový příklad 25: Vykázání výnosů při prodeji výrobků se službou při odhadovaných nákladech na budoucí služby

Modelový příklad 26: Vykázání výnosů při dodávce výrobku s instalací

Modelový příklad 27: Vykázání výnosů při prodeji zboží s prodlouženou zárukou

Modelový příklad 28: Vykázání výnosů při prodeji zboží s odloženou platbou

Modelový příklad 29: Vykázání výnosů při prodeji zboží s možností vrácení zboží

Modelový příklad 30: Vykázání výnosů při prodeji zboží na splátky

Modelový příklad 31: Vykázání výnosů u ziskové smlouvy o zhotovení

Modelový příklad 32: Vykázání výnosů u smlouvy o zhotovení s nejistým výsledkem a se ztrátou

Modelový příklad 33: Vykázání výnosů u licencí

12 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Pokyn č. D – 295.

Příloha 2: Použití IFRS ve světě .

Příloha 3: Použití IFRS pro SME ve světě .

Příloha 4: Struktura IFRS pro SME.

Příloha 5: Moduly IFRS pro SME.

Příloha 1

Ministerstvo financí

Odbor 39

Č.j.: 39/120398/2005 - 391

Referent: Ing. Ilona Součková, tel. 25704 4285

V Praze dne 23.12.2005

Pokyn č. D - 295

Sdělení Ministerstva financí pro účetní jednotky, které jsou dle § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinny použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropského společenství, v souvislosti se zjištěním základu daně dle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Ustanovení § 19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o účetnictví"), ukládá účetním jednotkám, které jsou obchodními společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství (dále jen "IAS").

Podle ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o daních z příjmů"), se pro zjištění základu daně z příjmů vychází z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu IAS. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle IAS, pro účely zákona o daních z příjmů použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis, kterým je zákon o účetnictví a vyhlášky, které tento zákon provádějí:

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen " české účetní předpisy").

Z výše uvedeného vyplývá, že poplatník uvedený v ustanovení § 19 odst. 9 zákona o účetnictví v průběhu roku účtuje v souladu se zákonem o účetnictví podle IAS, pro daňové účely však musí zjistit a vykázat výsledek hospodaření před zdaněním na řádku 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob podle českých účetních předpisů.

Obdobně při úpravě výsledku hospodaření pro účely zjištění základu daně z příjmů podle ustanovení § 23 až § 33 zákona o daních z příjmů postupuje bez vlivu IAS.

Pro zajištění kontinuálního a objektivního zachycení účetních případů a záznamů tak, aby v rámci daňové kontroly bylo možné prokázat, doložit a zkontrolovat rozdíly, které

vznikly mezi jeho účtováním a vykázáním výsledku hospodaření podle IAS a výsledkem hospodaření vykázaným na řádku 10 daňového přiznání, bude poplatník, který splňuje výše uvedené podmínky, postupovat tímto způsobem:

V případě, že existuje při účtování jednotlivých účetních případů rozdílnost mezi použitím IAS a mezi účtováním těchto účetních případů jako když poplatník není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie (bez vlivu IAS), je nezbytné:

- a) doplnit účetní doklad o příslušná čísla účtů, na jejichž vrub, či v jejichž prospěch by byl účetní případ zaúčtován bez vlivu IAS; pokud je rozdílná i peněžní částka, doplnit i tuto částku;
- b) provádět další záznamy o skutečnostech které jsou předmětem účetnictví způsobem, který odpovídá účetním metodám a zápisům v hlavní knize a v knize analytických účtů, a to v členění a uspořádání, jenž stanoví zvláštní právní předpisy pro účetní jednotku, která je obchodní společností, ale která není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie;
- c) zpracovat přehled, který svým obsahovým vymezením, členěním a uspořádáním odpovídá výkazu zisku a ztráty, jenž je povinna podle českých účetních předpisů sestavit účetní jednotka, která je obchodní společností, ale která není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.

V souladu s výše uvedeným pokynem bude poplatník postupovat s účinností od prvního dne počátku zdaňovacího období, které započalo v roce 2006.

Ing. Dana Trezziová
náměstkyně ministra financí

Příloha 2

Použití IFRS ve světě mimo Evropskou unii

Použití IFRS společnostmi, které jsou kótované na své domácí burze

Použití IFRS je požadováno: United Arab Emirates, Anguilla, Antigua and Barbuda, Argentina (od 2012), Armenia, Australia, Bahamas, Bahrain, barbados, Bosnia and Herzegovina (velké a střední podniky), Botswana, Brazil (od 2010), Canada (od 2011), Chile, Costa Rica, Dominican Republic, Ecuador (od 2010-2012), Egypt, Fiji, Georgia, Ghana, Grenada, guatemala, Guyana, Honduras, Hong Kong, Iraq, Jamaica, Jordan, Kazakhstan, Kenya, South Korea, Kuwait, Kyrgyzstan, Lebanon, Macedonia, Malawi, Mauritius, Mongolia, Montenegro, Namíbia, Nepal, New Zeland, Nicaragua, Oman, Panama, Papua New Guinea, Peru, Serbia, South Africa, Tajikistan, Tanzania, Trinidad and Tobago, Ukraine, West Bank/Gaza

Použití IFRS je povoleno: Aruba, Bermuda, Bolivia, Cayman Islands, Dominica, El Salvador, Gibraltar, Haiti, Japan, Laos, Lesotho, Maldives, Mozambique, Netherland Antilles, Paraguay, Sri Lanka, Suriname, Swaziland, Switzerland, Turkey, Uganda, British Virgin Islands, Zambia, Zimbabwe

Použití IFRS není povoleno: Bangladesh, Benin, Bhutan, China, Ivory Coast, Colombia, Croatia, Cuba, India, Indonesia, Iran, Libya, Malaysia, Mali, Mexico, Moldova, Niger, Nigeria, Pakistan, Philippines, Russia, Saudi Arabia, Senegal, Singapore, Syria, Taiwan, Thailand, Togo, Tunisia, USA, Uruguay, Uzbekistan, Venezuela, Vietnam

Použití IFRS společnostmi, které nejsou kótované na své domácí burze

Použití IFRS je požadováno: Armenia, Bahrain, barbados, Belorus (banky), Chile, Costa Rica, Dominican republic, Ecuador (2011-2012), Fiji, Ghana, Guatemala, Guyana, Haiti, Honduras, Iraq (banky), Jamaica, Kazakhstan, Kenya, Kuwait, Kyrgyzstan, Lebanon (finanční instituce), Mongolia, Montenegro, Mozambique, Nepal, Nicaragua, Oman,

Panama, Serbia ,Tajikistan, Tanzania (mezinárodní společnosti), Trinidad and Tobago, Ukraine

Použití IFRS je povoleno: Botswana, Haiti, Hong Kong, Israel, Maldives, New Zeland, Paraguay, Russia (jako doplněk k účetní závěrce podle ruského GAAPu), South Africa, Suriname, USA, Zambia

Použití IFRS není povoleno: Argentina, Benin, Brazil, Canada, China, Ivory Coast, Colombia, Cuba, India, Indonesia, Iran, Japan, South Korea, Libya, Macedonia, Malawi, Mali, Mexico, Moldova, Niger, Pakistan, Saudi Arabia, Senegal, Sri Lanka, Syria, Taiwan, Thailand, Togo, Tunisia, Uzbekistan

Použití IFRS v zemích, kde není kapitálový trh (burza)

Použití IFRS je povoleno: American Samoa, Belize, Brunei, Cambodia, Gambia, Greenland, Macau, Madagascar, Reunion (v konsolidované závěrce), Samoa ,Sierra Leone (burza se zakládá, IFRS je požadován), Vanuatu, Yemen

Použití IFRS není povoleno: Albania, Algeria, Burundi, Guam (US GAAP), Mauritania, Reunion (v individuálních závěrkách), US Virgin Islands

Zdroj: Deloitte Česká republika [33]

Příloha 3

Země, které přijaly nebo se chystají přijmout IFRS pro SME

Jižní Amerika: Argentina, Brazílie, Chile, Guyana, Peru, Surinam, Venezuela

Karibik: Antigua a Barbuda, Aruba, Bermudy, Bahamy, Barbados, Cayman, Dominika, Dominikánská Republika, Guadeloupe, Jamajka, Montserrat, Svatý Kryštof-Nevis, Svatá Lucie, Trinidad

Střední Amerika: Belize, Kostarika, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nikaragua, Panama

Afrika: Jižní Afrika, Botswana, Egypt, Etiopie, Ghana, Keňa, Lesotho, Malawi, Mauritius, Namibie, Nigérie, Sierra Leone, Tanzanie, Svazijsko, Uganda, Zambie, Zimbabwe

Asie: Kambodža, Fiji, Hong Kong, Malajsie, Myanmar, Nepál, Filipíny, Singapur, Srí Lanka

Blízký východ: Jordánsko, Libanon, Palestina, Katar

Eurasie: Ázerbájdžán, Kyrgyzstán, Moldavsko, Turecko

Evropa: Bosna, Makedonie. K dispozici pro použití ve Švýcarsku. Plánované: Velká Británie, Irsko.

Severní Amerika: K dispozici pro použití ve Spojených státech, Kanadě (zatím omezené použití)

Zdroj: IASB [43]

Příloha 4

STRUKTURA MEZINÁRODNÍHO STANDARDU FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY

OBSAH

Strana

ÚVOD

**MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ
PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY (IFRS PRO SME)**

PŘEDMLUVA

6

Oddíl

1 MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	10
2 KONCEPTY A OBECNÉ PRINCIPY	12
3 PREZENTACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	22
4 VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI	27
5 VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU A VÝSLEDOVKA	31
6 VÝKAZ O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU	
A VÝKAZ O VÝSLEDKU A NEROZDĚLENÝCH ZISCÍCH	34
7 VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	36
8 PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	41
9 KONSOLIDOVANÁ A INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	43
10 ÚČETNÍ PRAVIDLA, ODHADY A CHYBY	49
11 ZÁKLADNÍ FINANČNÍ NÁSTROJE	54
12 OSTATNÍ FINANČNÍ NÁSTROJE	69
13 ZÁSoby	76
14 INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH SPOLEČNOSTÍ	81
15 INVESTICE DO SPOLEČNÝCH PODNIKŮ	85
16 INVESTICE DO NEMOVIOSTÍ	89
17 POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	92
18 NEHMOTNÁ AKTIVA JINÁ NEŽ GOODWILL	98
19 PODNIKOVÉ KOMBINACE A GOODWILL	104
20 LEASINGY	110
21 REZERVY, PODMÍNĚNÁ AKTIVA A PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY	118
Dodatek – Průvodce vykazováním a oceňováním rezerv	
22 ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL	127
Dodatek – Příklad účtování převoditelného dluhopisu u emitenta	
23 VÝNOSY	135
24 STÁTNÍ DOTACE	149
25 VÝPŮJČNÍ NÁKLADY	151

26 ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE	152
27 SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV	158
28 ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY	166
29 DAŇ ZE ZISKU	177
30 PŘEVODY CIZÍCH MĚN	184
31 HYPERINFLACE	190
32 UDÁLOSTI PO SKONČENÍ ÚČETNÍHO OBDOBÍ	193
33 ZVEŘEJNĚNÍ SPŘÍZNĚNÝCH STRAN	196
34 SPECIALIZOVANÉ ČINNOSTI	200
35 PŘECHOD NA IFRS PRO SME	204

GLOSÁŘ	209
---------------	------------

SROVNÁVACÍ TABULKA	229
---------------------------	------------

DŮVODOVÁ ZPRÁVA viz samostatný materiál

ILUSTRATIVNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA A PREZENTACE A

SEZNAM POŽADAVKŮ NA ZVEŘEJNĚNÍ viz samostatný materiál

Zdroj: KRUPOVÁ [51]

Příloha 5

Moduly k IFRS pro SME

Modul číslo (dle čísla oddílu)	Názvy
1	Malé a střední podniky
2	Koncepty a obecné principy
3	Prezentace účetní závěrky
4	Výkaz o finanční situaci
5	Výkaz o úplném výsledku hospodaření a výsledovka
6	Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o výsledku hospodaření a nerozdělených ziscích
7	Výkaz o peněžních tocích
8	Komentář k finančním výkazům
10	Účetní zásady, odhady a chyby
11	Základní finanční nástroje
13	Zásoby
14	Investice do přidružených podniků
15	Investice do společných podniků
16	Investice do nemovitostí
17	Pozemky, budovy a zařízení
18	Nehmotná aktiva jiná než goodwill
20	Leasingy
21	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
22	Závazky a vlastní kapitál
23	Výnosy
24	Státní dotace (granty)
25	Výpůjční náklady
27	Snížení hodnoty aktiv

28	Zaměstnanecké požitky
29	Daň ze zisku
30	Převody cizích měn
31	Hyperinflace
32	Události po rozvahovém dni
33	Zveřejnění spřízněných stran
35	Přechod na IFRS pro sme

Zdroj: IASB [36], vlastní překlad