

MASARYKOVA UNIVERZITA
EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Studijní materiály pro předmět Mezinárodní účetní standardy
(MPF_MUST)

Eva Hýblová
Petr Svoboda

Brno 2016

Autoři:

Ing. Eva Hýblová, Ph.D., kap. 1 – 2.14, 2.16 - 2.18

Ing. Petr Svoboda, kap. 2.15 + praktické příklady k ostatním kapitolám

Recenze:

Ing. Karel Šteker, Ph.D.

Tento studijní materiál vznikl jako výsledek projektu Fondu rozvoje Masarykovy univerzity 2016, čj. 1093/2015, Posílení praktických aspektů výuky předmětu Mezinárodní účetní standardy.

© Eva Hýblová, Petr Svoboda, 2016

OBSAH

ÚVOD.....	4
1 REGULACE A HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	5
1.1 Harmonizace v rámci EU.....	5
2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	12
2.1 Úvod.....	12
2.2 Koncepční rámec.....	14
2.3 Zveřejňování účetní závěrky – IAS 1.....	22
2.4 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby – IAS 8.....	29
2.5 První aplikace IFRS – IFRS 1.....	39
2.6 Výkaz peněžních toků – IAS 7.....	42
2.7 Pozemky, budovy a zařízení – IAS 16.....	55
2.8 Nehmotná aktiva - IAS 38.....	69
2.9 Leasingy - IAS 17.....	78
2.10 Snížení hodnoty aktiv – IAS 36.....	91
2.11 Zásoby - IAS 2.....	100
2.12 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva – IAS 37.....	108
2.13 Finanční majetek.....	117
2.13.1 Novelizace IFRS 9 Finanční nástroje (IFRS 9 Financial Instruments)...	122
2.14 Výnosy - IAS 18.....	124
2.15 Výnosy ze smluv se zákazníky – IFRS 15.....	130
2.16 Daň ze zisku – IAS 12.....	148
2.17 Dopady změn směnných kurzů cizích měn – IAS 21.....	157
SEZNAM LITERATURY.....	164

ÚVOD

Tento studijní materiál je určený pro studenty předmětu Mezinárodní účetní standardy v prezenční i kombinované formě studia, (MPF_MUST, MKF MUST). Obsahuje kapitoly týkající se regulace a harmonizace účetnictví, směrnice Evropské unie a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Význam Mezinárodních standardů účetního výkaznictví při sestavování účetní závěrek stále roste. Standardy procházejí procesem neustálého vývoje, aktualizacemi, vznikají nové, které reagují na aktuální ekonomický vývoj. Vzhledem k jejich rozsahu jsou v publikaci uvedeny pouze vybrané standardy, vztahující se hlavně k zobrazování majetku a sestavování účetních závěrek.

Každá kapitola je doplněná příklady z praxe, které studentům rozšíří znalosti od teorie k praktickým aplikacím.

Věříme, že publikace bude studentům užitečnou pomůckou při studiu problematiky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zároveň vítáme poznámky a připomínky k textu i příkladům.

Přejeme hodně úspěchů při studiu

autoři

1 REGULACE A HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Popsat základní funkci účetnictví.
- Charakterizovat regulaci a harmonizaci účetnictví.
- Popsat harmonizaci účetního výkaznictví v Evropě.

Základní funkce účetnictví

Základní funkcí účetnictví je získávání, třídění a vyhodnocování informací o finanční situaci a výkonnosti podniku, **věrné zobrazení** ekonomické reality tak, aby si externí uživatelé mohli učinit správný názor na současnou i budoucí situaci a aby se mohli ve vztahu k podniku **správně rozhodnout**.

Regulace účetnictví

Při velkém množství uživatelů účetních informací je třeba, aby informace ve výkazech byly objektivní, srozumitelné a srovnatelné. Proto věcná, případně i formální podoba účetních výkazů by měla být určitým způsobem upravena. Na národní úrovni je účetnictví určité země **regulováno** příslušnou státní či profesní institucí¹. Účetnictví může být regulováno právní formou, účetními standardy či jejich kombinací².

Harmonizace účetnictví

Při postupující globalizaci není regulace na národní úrovni postačující. Se vznikem nadnárodních společností, které mají pobočky v různých zemích, je obtížné sestavovat účetní výkazy podle národních předpisů několika zemí a pro uživatele je složité jim porozumět. Národní úpravy finančního výkaznictví a účetnictví, které jsou rozdílné z důvodů odlišnosti ekonomických, politických, právních a společenských systémů je třeba zharmonizovat natolik, aby vypovídací schopnost účetních výkazů byla stejná.

Harmonizace je přibližování účetních pravidel a výkazů v té míře, aby účetní výkazy byly srozumitelné pro uživatele z různých zemí. Připouští dílčí odlišnosti národních předpisů používaných v různých zemích, pokud jsou vzájemně harmonizovány (mají stejnou vnitřní logickou strukturu), např. pomocí způsobů zveřejňování. Prohloubením harmonizace je standardizace, která je metodou sestavování účetních standardů, zajišťujících srovnatelnost účetních závěrek pomocí jednotných účetních pravidel, postupů a řešení uplatnitelných pro všechny stejné účetní případy. Je založena na principu, kdy stejné transakce budou posuzovány, účtovány a vykazovány shodně. Zajišťuje ve srovnání s harmonizací vyšší stupeň srovnatelnosti účetních závěrek.

1.1 Harmonizace v rámci EU

V červnu 2013 byla schválena směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES³ a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS⁴ a 83/349/EHS⁵ (dále směrnice). Směrnice se vztahuje na roční individuální i konsolidované účetní závěrky vybraných účetních jednotek. Členské státy mají povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu se směrnicí do 20.

¹ V České republice je touto institucí Ministerstvo financí.

² Účetnictví podnikatelů v ČR je regulováno prostřednictvím zákona 563/1991 Sb. o účetnictví, v aktuálním znění a vyhláškou 500/2002 Sb., Českými účetními standardy.

³ SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 3/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS

⁴ ČTVRTÁ SMĚRNICE RADY (78/660/EHS), o ročních účetních závěrkách některých forem společností

⁵ SEDMÁ SMĚRNICE RADY (83/349/EHS), o konsolidovaných účetních závěrkách.

července 2015. Je možné stanovit, že se předpisy poprvé použijí na účetní závěrky za období začínající 1. ledna 2016, případně v průběhu kalendářního roku 2016.

Obsah směrnice

Směrnice se skládá z 11 kapitol:

Kapitola 1, Oblast působnosti, definice, kategorie podniků a skupin.

Kapitola 2, Obecná ustanovení a obecné zásady.

Kapitola 3, Rozvaha a výsledovka.

Kapitola 4, Příloha k účetní závěrce.

Kapitola 5, Zpráva vedení podniku.

Kapitola 6, Konsolidované účetní závěrky a zprávy.

Kapitola 7, Zveřejňování.

Kapitola 8, Audit.

Kapitola 9, Osвобоzení a omezení týkající se osvobození.

Kapitola 10, Zpráva o platbách vládám.

Kapitola 11, Závěrečná ustanovení.

Účetní závěrka

Roční účetní závěrka (Kapitola 2, článek 4) musí být sestavena v souladu se směrnicí, zahrnuje minimálně rozvahu, výsledovku a přílohu, případně mohou členské státy vyžadovat i další výkazy. Musí podávat věrný a pravdivý obraz o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření podniku, v příloze mohou být uvedeny i další informace nad rámec směrnice, které naplnění požadavku věrného a pravdivého zobrazení potvrdí. V případě, že by použití směrnice bylo neslučitelné s věrným a pravdivým zobrazením, příslušné ustanovení se nepoužije. Zdůvodnění této skutečnosti s vysvětlením vlivu na aktiva, pasiva, finanční situaci a výsledek hospodaření podniku se uvede v příloze k účetní závěrce. Členské státy mohou vymezit příslušné výjimečné případy a stanovit odpovídající zvláštní pravidla, která se mají v takových případech použít.

Účetní závěrky musí být sestaveny v souladu s obecnými zásadami, uvedenými v článku 6 směrnice:

- a) předpokládá se, že podnik bude ve své činnosti nepřetržitě pokračovat;
- b) účetní pravidla a metody oceňování nelze od jednoho účetního období k druhému měnit;
- c) zachycování a oceňování se provádí na základě zásady opatrnosti; zejména platí, že zachycovat se mohou jen zisky, které byly k rozvahovému dni realizovány; musí se zachycovat všechny závazky vznikající v průběhu daného nebo předchozího účetního období, a to i v případě, že se stanou zřejmými až mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení rozvahy; zároveň se musí zachycovat všechny záporné úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk nebo ztráta;
- d) částky zachycené v rozvaze a výsledovce se stanoví na akruálním principu;
- e) počáteční rozvaha každého účetního období musí odpovídat konečné rozvaze předchozího účetního období;
- f) jednotlivé složky aktiv a pasiv se oceňují odděleně;
- g) jakákoli kompenzace mezi položkami aktiv a pasiv nebo mezi položkami nákladů a výnosů je zakázána⁶;
- h) položky zachycené ve výsledovce a v rozvaze se vykazují s ohledem na podstatu dotčené transakce nebo ujednání;
- i) položky zachycené v účetní závěrce se oceňují v pořizovacích cenách či výrobních nákladech a

⁶ U zákazu kompenzace mohou členské státy ve zvláštních případech povolit nebo vyžadovat, aby účetní jednotky prováděly kompenzaci mezi položkami nákladů a výnosů nebo aktiv a pasiv, jsou-li kompenzované částky uvedeny v hrubé výši v příloze účetní závěrky.

- j) požadavky týkající se účetního zachycování, oceňování, vykazování, uvádění informací a konsolidace stanovené v této směrnici nemusí být dodržovány, jestliže je účinek jejich dodržování nevýznamný.

Oceňování položek účetní závěrky

Položky zachycované v ročních účetních závěrkách by měly být v zájmu spolehlivosti informací oceňovány v **pořizovacích cenách**⁷ či **výrobních nákladech**⁸. Členské státy mají možnost povolit či vyžadovat, aby podniky provedly **přecenění** svých dlouhodobých aktiv, tak aby se uživatelům účetních závěrek dostalo relevantnějších informací. V případě, že bude stanovena možnost přecenění, musí členské státy zároveň vymezit obsah, limity a pravidla používání.

Rozdíl mezi původní a přeceněnou cenou se v rozvaze zobrazí ve vlastním kapitálu v položce „Fond z přecenění“.

Rozvaha a výsledovka

Směrnice uvádí dva typy rozvahy a dva typy výsledovky. Členské státy si zvolí jeden nebo oba typy rozvahy, stanovené v přílohách III, IV směrnice a jeden nebo dva typy výsledovky stanovené v přílohách V a VI směrnice. Agregované typy rozvah uvádí tabulky 1 a 2, typy výsledovek tabulky 3 a 4.

Členění rozvahy a výsledovky se nesmí měnit od jednoho účetního období ke druhému, odchylka je povolena ve výjimečných případech za účelem podání věrného a pravdivého zobrazení, každá odchylka se musí zdůvodnit v příloze. Položky v rozvaze a výsledovce se uvádějí odděleně ve stanoveném pořadí. Je možné provést podrobnější členění nebo vložení mezisoučtů za předpokladu, že zůstane zachována původní struktura. Povolena je úprava názvosloví u položek označených arabskými číslicemi, pokud se jedná o specifické položky konkrétního hospodářského odvětví. Položky označené arabskými číslicemi mohou být i sloučeny, pokud je jejich výše nevýznamná. Je možné přizpůsobit vzory členění rozvahy i výsledovky tak, aby zahrnovaly rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty. U každé položky se uvádí číselný údaj za běžné a minulé účetní období.

Tabulka 1 Horizontální členění rozvahy

		Aktiva
A.		Nesplacený upsaný základní kapitál
B.		Zřizovací výdaje
C.		Dlouhodobá aktiva
	I.	Nehmotná aktiva
	II.	Hmotná aktiva
	III.	Finanční aktiva
D.		Krátkodobá aktiva
	I.	Zásoby
	II.	Pohledávky
	III.	Investice
	IV.	Bankovní a pokladní hotovost
E.		Náklady a příjmy příštích období
		Vlastní kapitál a cizí zdroje
A.		Vlastní kapitál
	I.	Upsaný základní kapitál

⁷ Pořizovací cenou je cena, která má být zaplacená, a jakékoli související náklady minus jakékoli související snížení nákladů na pořízení (Směrnice, kapitola 1, článek 2, odst.6).

⁸ Výrobní náklady zahrnují pořizovací cenu surovin spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou položkou. Mohou zahrnovat i přiměřenou poměrnou část fixních nebo variabilních režijních nákladů nepřímě přiřaditelných k dané položce, jestliže se vztahují k období výroby. Náklady na distribuci se do těchto nákladů nezahrnují (Směrnice, kapitola 1, článek 2, odst.7)

	II.	Emisní ážio
	III.	Fond z přecenění
	IV.	Fondy
	V.	Výsledek hospodaření za minulá účetní období
	VI.	Výsledek hospodaření za účetní období
B.		Rezervy
C.		Závazky
D.		Výdaje a výnosy příštích období

Zdroj: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Tabulka 2 Vertikální členění rozvahy

A.		Nesplacený upsaný základní kapitál
B.		Zřizovací výdaje
C.		Dlouhodobá aktiva
	I.	Nehmotná aktiva
	II.	Hmotná aktiva
	III.	Finanční aktiva
D.		Krátkodobá aktiva
	I.	Zásoby
	II.	Pohledávky
	III.	Investice
	IV.	Bankovní a pokladní hotovost
E.		Náklady a příjmy příštích období
F.		Závazky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku
G.		Čistá krátkodobá aktiva/závazky
H.		Celková aktiva snižená o krátkodobé závazky
I.		Závazky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok
J.		Rezervy
K.		Výdaje a výnosy příštích období
L.		Vlastní kapitál
	I.	Upsaný základní kapitál
	II.	Emisní ážio
	III.	Fond z přecenění
	IV.	Fondy
	V.	Výsledek hospodaření za minulá účetní období
	VI.	Výsledek hospodaření za účetní období

Zdroj: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Členské státy mohou zvolit jeden nebo oba vzory výsledovky, viz. tabulky 3 a 4.

Tabulka 3 Členění výsledovky – druhové členění nákladů

1.	Čistý obrat
2.	Změny stavu zásob výrobků a nedokončené výroby
3.	Aktivace výkonů vlastní výroby
4.	Ostatní provozní výnosy
5a)	Suroviny a jiné spotřebované výkony
b)	Ostatní externí náklady
6.	6. Osobní náklady:
7a)	Úpravy hodnot ve vztahu ke zřizovacím výdajům a k dlouhodobým hmotným a nehmotným aktivům
b)	Úpravy hodnot ve vztahu ke krátkodobým aktivům v rozsahu, v jakém překročily částku úpravy hodnot, která je v daném podniku běžná
8.	Ostatní provozní náklady

9.	Výnosy z účastí, se samostatným uvedením výnosů z účastí od podniků ve skupině
10.	Výnosy z ostatních investic a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
11.	Výnosové úroky a podobné výnosy, se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
12.	Úpravy hodnot finančních aktiv a investic držенých jako krátkodobá aktiva
13.	Nákladové úroky a podobné náklady, se samostatným uvedením částek splatných podnikům ve skupině
14.	Daň ze zisku nebo ztráty
15.	Výsledek hospodaření po zdanění
16.	Ostatní daně nevykázané v položkách 1–15
17.	Výsledek hospodaření za účetní období

Zdroj: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Tabulka 4 Členění výsledovky – účelové členění nákladů

1.	Čistý obrát
2.	Náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby
3.	Hrubý zisk nebo ztráta
4.	Odbytové náklady
5.	Správní náklady
6.	Ostatní provozní výnosy
7.	Výnosy z účastí, se samostatným uvedením výnosů z účastí od podniků ve skupině
8.	Výnosy z ostatních investic a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
9.	Výnosové úroky a podobné výnosy, se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
10.	Úpravy hodnot finančních aktiv a investic držенých jako krátkodobá aktiva
11.	Nákladové úroky a podobné náklady, se samostatným uvedením částek splatných podnikům ve skupině
12.	Daň ze zisku nebo ztráty
13.	Výsledek hospodaření po zdanění
14.	Ostatní daně nevykázané v položkách 1–13
15.	Výsledek hospodaření za účetní období

Zdroj: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Variantní řešení ve směrnici

Směrnice v mnoha případech obsahuje variantní řešení jednotlivých situací, která jsou označena formulací „povolit či vyžadovat“ nebo odkazy na národní legislativu. Varianty do jisté míry zjednoduší aplikaci směrnice, ale v konečném součtu snižují vypovídací schopnost účetních výkazů, protože neposkytují uživatelům srovnatelné informace. Vybrané příklady variantního řešení uvádí tabulka 5.

Tabulka 5 Možnosti volby

Název položky	Varianty	
Zřizovací výdaje	Uznat jako nehmotné aktivum.	Uznat jako náklad.
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje.	Uznat jako nehmotné aktivum.	Uznat jako náklad.
Nehmotná aktiva pořízená ve vlastní režii.	Uznat jako nehmotné aktivum.	Uznat jako náklad.
Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	V pořizovacích cenách.	V přeceněných hodnotách.
Ocenění finančního majetku	V pořizovacích cenách.	V reálných hodnotách.
Kapitalizace úroků z kapitálu určeného k pořízení aktiv.	Jako součást pořizovací ceny aktiva.	Jako náklad.

Zdroj: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Vazba směrnice na účetnictví malých a středních podniků

Směrnice ve svém úvodu uvádí, že bere v úvahu dokumenty Evropské komise, zabývající se problematikou malých a středních podniků⁹. Základním motivem těchto dokumentů je posílení vlivu malých a středních podniků a snížení administrativní zátěže.

Účetní směrnice by měla zajistit, aby požadavky na malé podniky byly v celé unii ve velké míře harmonizovány. Směrnice uvádí, že podporuje harmonizační snahy, ty jsou ale vyjádřeny převážně formou různých zjednodušení, které nakonec nemusí přispět (a pravděpodobně nepřispějí) k lepšímu poskytování informací.

Směrnice definuje v kapitole 1 článku 3 Kategorie podniků a skupin jednotlivé typy podniků, které člení na základě bilanční sumy¹⁰, čistého obrátu¹¹ a průměrného počtu zaměstnanců, pokud k rozvahovému dni nepřekračují dvě ze tří kritérií, viz. tabulka 6.

Tabulka 6 Kategorie podniků

Typ podniků	Bilanční suma (tis. EUR)	Čistý obrat (tis. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců
mikropodnik	350	700	10
malý podnik	4 000	8 000	50
střední podnik	20 000	40 000	250

Zdroj: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Příklad z praxe

Od 1.1.2016 platí novela zákona 563/1991 Sb. o účetnictví, ve kterém jsou zobrazeny změny v souvislosti se zavedením směrnice do národní legislativy.

V zákoně o účetnictví v § 1b a 1c je upravena kategorizace účetních jednotek, viz. tabulka, která reaguje na klasifikaci účetních jednotek ve směrnici. Mikro, malou a střední účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot.

Tabulka 7 Kategorie účetních jednotek

Kategorie účetních jednotek	Aktiva celkem tis. Kč	Čistý obrat tis. Kč	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	9 000	18 000	10
Malá účetní jednotka	100 000	200 000	50
Střední účetní jednotka	500 000	1 000 000	250

Zdroj: vlastní zpracování podle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví

Z kategorizace účetních jednotek vyplývá povinnost sestavovat výkazy v plném nebo zkráceném rozsahu¹².

Tabulka 8 Rozsah výkazů

Rozvaha	Sestavují
V plném rozsahu	Velká účetní jednotka. Střední účetní jednotka. Malá účetní jednotka s povinným auditem. Mikro účetní jednotka s povinným auditem.

⁹ Sdělení Komise s názvem „Inteligentní regulace v Evropské unii“, Sdělení Komise s názvem „Zelenou malým a středním podnikům“ – „Small Business Act“, Strategie Evropa 2020.

¹⁰ Bilanční suma zahrnuje celkovou hodnotu aktiv uvedených v položkách A až E části „aktiva“ v rozvaze v horizontálním i vertikálním členění, viz. tabulky 1 a 2.

¹¹ Čistým obrátem se rozumí částky pocházející z prodeje výrobků a z poskytování služeb po odečtení prodejních slev, daně z přidané hodnoty a ostatních daní přímo spojených s obrátem.

¹² Podrobněji ve vyhlášce 500/2002 Sb. příloha 1 a 2.

Rozvaha	Sestavují
Ve zkráceném rozsahu – rozšířená verze	Malá účetní jednotka bez povinného auditu.
Ve zkráceném rozsahu – základní verze	Mikro účetní jednotka bez povinného auditu.
Výkaz zisku a ztráty	
V plném rozsahu	Všechny obchodní společnosti. Ostatní: <ul style="list-style-type: none"> - velká účetní jednotka, - střední účetní jednotka, - malá účetní jednotka s povinným auditem, - mikro účetní jednotka s povinným auditem.
Ve zkráceném rozsahu	Malá účetní jednotka a mikro účetní jednotka, pokud není obchodní společností a nemá povinnost auditu účetní závěrky.

Zdroj: vlastní zpracování podle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášky 500/2002 Sb.

Shrnutí

Účetnictví v rámci Evropské unie je upravováno směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Členské státy mají povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné k dosažení souladu se směrnicí.

Cílem směrnice je zajistit srovnatelnost účetních závěrek a snížit administrativní zátěž, zejména u malých a středních podniků.

Směrnice uvádí kritéria pro kategorizaci podniků na malé, střední a velké, definuje rozsah a formu účetních výkazů, způsoby oceňování položek účetní závěrky, rozsah individuálních a konsolidovaných účetních závěrek, požadavky na zveřejnění a audit účetních výkazů. U vykazující společnosti musí být splněn předpoklad, že bude pokračovat ve své činnosti, metody oceňování musí být aplikovány konzistentně, ocenění musí být provedeno na bázi opatrnosti. Direktiva obsahuje velký počet variantních řešení, ze kterých si mohou vybrat členské státy nebo konkrétní podniky.

V České republice platí od 1.1.2016 novela zákona 563/1991 Sb. o účetnictví, do které byla promítnuta ustanovení směrnice.

Otázky k opakování

- 1) Vysvětlete pojmy regulace a harmonizace účetnictví.
- 2) Charakterizujte směrnici 2013/34/EU.
- 3) Popište formu a obsah výkazů ve směrnici.
- 4) Popište způsoby oceňování ve směrnici.
- 5) Charakterizujte „právo volby“ a důsledky z něj plynoucí.
- 6) Popište proces změn v národní legislativě v souladu se směrnicí 2013/34/EU.

2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

2.1 Úvod

Mezinárodní účetní standardy vznikly v 70. letech minulého století. Pro harmonizaci účetnictví byly nejdříve vydávány Mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standards (IAS)¹³. Od roku 2001 byly nové standardy vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – International Financial Reporting Standards (IFRS)¹⁴. Změna názvu měla odrážet skutečnost, že se jedná o standardy účetního výkaznictví, ne o standardy upravující postupy účtování. Obě řady standardů platí současně do té doby, než budou stávající IAS nahrazeny novými IFRS.

Soubor Mezinárodních standardů účetního výkaznictví obsahuje:

- Úvod – definuje účel IFRS, uvádí řídicí orgány Nadace IFRS a jejich pracovní programy.
- Předmluva k výkladu standardů.
- Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů.
- Účetní standardy (IAS, IFRS¹⁵).
- Interpretace standardů (SIC, IFRIC¹⁶).

Cílem IASB je vytvoření komplexního systému kvalitních, srozumitelných a vymahatelných účetních standardů a prosadit je na celosvětové úrovni. Účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS by měly obsahovat kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, relevantní pro uživatele. Aplikují se na všechny typy podniků, včetně bank a pojišťoven a na konsolidované účetní závěrky. V roce 2015 požadovalo či umožňovalo cca 130 zemí světa sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS.

Hlavními **cíli** IASB jsou:

- formulovat a zveřejňovat účetní standardy pro předkládání účetních výkazů a podporovat jejich celosvětové přijetí,
- pracovat na zdokonalení a harmonizaci účetních standardů a činností vztahujících se k předkládání účetních výkazů.

Standardy jsou v současné době **využívány**:

- jako základ pro národní úpravy účetnictví,
- jako mezinárodní měřítko pro země, které vyvíjejí svou národní úpravu,
- jako jednotné měřítko pro nadnárodní nebo mezinárodní společnosti,
- společnostmi, kótovanými na světových burzách.

Standardy jsou rozčleněny do čtyř hlavních částí:

¹³ IAS vydával Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standard Committee).

¹⁴ IFRS vydává Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB - International Accounting Standards Board), která v roce 2001 nahradila Výbor. Kromě toho vznikla nadřízená Nadace IASC, (International Accounting Standards Committee Foundation), která se v roce 2010 přejmenovala na Nadaci IFRS (IFRS Foundation).

¹⁵ Aktuální seznam standardů je dostupný na www.iasb.org

¹⁶ Kromě standardů jsou vydávány interpretace, jejichž úkolem je objasnit některá ustanovení standardů. Pro IAS byly vydávány SIC (Standards Interpretations Committee) a pro IFRS jsou vydávány IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee).

- Definice pojmů.
- Způsoby oceňování.
- Kritéria pro rozpoznání (vykázání) položky v účetní závěrce.
- Požadavky na zveřejnění.

IFRS jsou účetním systémem založeným na zásadách, (principles based accounting), to znamená, že obsahují požadavky jak „uznat, ocenit a vykázat“ položky účetní závěrky. Neobsahují podrobné postupy účtování.

2.2 Koncepční rámec

The Conceptual Framework for Financial Reporting

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymežit úlohu a cíle Koncepčního rámce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.
- Vyjmenovat uživatele účetních informací a jejich potřeby.
- Charakterizovat základní předpoklady sestavování a předkládání účetních výkazů a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.
- Definovat základní prvky účetní závěrky.
- Vysvětlit oceňování prvků účetní závěrky.
- Charakterizovat pojetí a uchování kapitálu.

Účel a působnost Koncepčního rámce

Koncepční rámec je důležitou částí IFRS. Vymezuje cíl účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky, které vyjadřují přínos informací účetní závěrky, obsah, způsob oceňování a rozpoznávání základních prvků které tvoří obsah účetní závěrky, pojetí a uchování kapitálu. Předmětem působnosti jsou účetní závěrky včetně konsolidovaných, lze ho využít pro všechny komerční, průmyslové a podnikatelsky zaměřené podniky v soukromém i státním sektoru.

Koncepční rámec není standardem, nedefinuje standardní řešení žádného problému. Pokud dojde k rozporu mezi Koncepčním rámcem a jednotlivými standardy, mají přednost požadavky jednotlivých standardů.

Uživatelé účetních informací

Mezi uživatele informací účetní závěrky patří investoři, zaměstnanci, poskytovatelé finančního kapitálu, dodavatelé a jiní obchodní věřitelé, zákazníci, vlády a jejich orgány, veřejnost.

Investoři zkoumají rizika investování a jejich rentabilitu, potřebují informace, zda nakupovat nebo prodávat. Akcionáři potřebují informace o tom, zda je podnik schopen vyplácet dividendy. Zaměstnanci mají zájem o informace o stabilitě a ziskovosti zaměstnavatelů, o možnosti podniku poskytovat odměny, důchodové požitky a pracovní příležitosti. Poskytovatelé finančního kapitálu zjišťují, zda jimi poskytnuté půjčky budou včas splaceny. Dodavatelé a jiní obchodní věřitelé potřebují zjistit, zda jejich pohledávky budou včas uhrazeny. Zákazníci požadují informace týkající se dlouhodobé činnosti podniku, obzvláště, pokud jsou na jeho činnosti závislí. Vlády a jejich orgány se zajímají o činnosti podniků kvůli daňové politice, podkladům pro zjišťování národního důchodu a statistickým informacím. Veřejnost se zajímá o vývoj, trendy a prosperitu podniků, které přispívají k rozvoji místní ekonomiky. Podnikový management má zodpovědnost za zpracování a předkládání účetní závěrky a má zájem o tyto informace. Vzhledem k tomu, že jeho zájem je rozšířen o spoustu doplňkových informací pro vlastní potřebu, které mu pomáhají vykonávat plánovací, rozhodovací a kontrolní činnost, které nejsou předmětem Koncepčního rámce, není proto uváděn mezi hlavními uživateli účetní závěrky.

Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je poskytovat informace o **finanční pozici** (financial position) **výkonnosti** (performance) a změnách ve finanční pozici podniku (changes in financial position).

Finanční pozice podniku je ovlivněna ekonomickými zdroji, které využívá, jejich finanční strukturou, likviditou, solventností. Dává informace o ekonomických zdrojích, které podnik využívá a o jeho schopnosti tyto zdroje v minulosti optimálně strukturovat, pro budoucnost předvídá schopnost podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty, potřebu budoucích výpůjček a vyjádření, jak budou zisky a peněžní toky rozděleny mezi ty, kteří se podílejí na podnikové činnosti. Likvidita a solventnost dávají informace o schopnosti podniku hradit své závazky v termínu splatnosti.

Informace o **výkonnosti**, kterou lze měřit ziskovostí (profitability), jsou důležité pro zhodnocení potencionálních změn v ekonomických zdrojích, zvláště v časové řadě. Jsou důležité pro předvídání schopnosti podniků vytvářet finanční prostředky při využití současných ekonomických zdrojů.

Informace o změnách ve finanční pozici lze využít pro vyhodnocení podnikových činností (investičních, finančních a hlavních výdělečných) za vykazované období. Poskytují uživateli poklad pro zhodnocení schopnosti podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty a jejich využití.

Informace o finanční pozici jsou především uváděny ve výkazu o finanční pozici (rozvaha), informace o výkonnosti jsou především ve výkazu o úplném výsledku (výsledovka) a informace o změnách ve finanční pozici obsahuje výkaz cash flow. Vzhledem k tomu, že všechny výkazy jsou propojeny, nemůžeme ukazatele sledovat odděleně, ale ve vzájemných souvislostech.

Základní předpoklady sestavování a překládání účetních výkazů

Základními předpoklady pro sestavování a předkládání účetních výkazů jsou **akruální** báze (accrual basic) a předpoklad **trvání podniku** (going concern).

Při respektování akruální báze (akruálního principu) jsou výsledky transakcí uznávány v období, kdy k nim dochází a se kterým věcně a časově souvisí.

Účetní závěrka bývá sestavena za předpokladu, že podnik bude pokračovat ve své činnosti a nemá záměr zúžit či likvidovat svoje aktivity.

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Kvalitativní charakteristiky jsou rysy, které činí účetní závěrku srozumitelnou pro uživatele. Jsou jimi **srozumitelnost** (understandability), **relevance** (relevance), **spolehlivost** (reliability) a **srovnatelnost** (comparability).

Informace jsou srozumitelné, jestliže jim porozumí uživatel, u něž se předpokládá dostatečná znalost podnikatelských a ekonomických aktivit a může je využívat pro svá rozhodnutí.

Informace jsou relevantní, jestliže jsou významné ve vztahu k posuzované věci a umožňují uživatelům hodnotit minulé, současné či budoucí události.

Informace jsou spolehlivé, jestliže vyjadřují skutečný stav věcí a neobsahují význačnou chybu či zkreslení. Součástí spolehlivosti je důvěryhodnost zobrazení, přednost obsahu před formou, neutralita, opatrnost, kompletnost.

Informace jsou srovnatelné, jestliže je můžeme porovnávat v časové řadě i mezi jednotlivými podniky. Z tohoto důvodu je třeba vykazovat a oceňovat obdobné transakce konzistentně.

Používání základních kvalitativních předpokladů sestavování a předkládání účetní závěrky je základem věrného a pravdivého zobrazení informací i podniku.

Základní prvky účetní závěrky

Základní prvky účetní závěrky, které se vztahují k finanční pozici jsou **aktiva** (assets), **závazky** (liabilities) a **vlastní kapitál** (equity). Základní prvky které se vztahují k výkonnosti jsou **náklady** (expenses) a **výnosy** (income).

Aktiva představují pro účetní jednotku budoucí ekonomický prospěch, mají schopnost přispět v budoucnu přímo nebo nepřímo k přírůstku finančních prostředků podniku, jsou výsledkem minulých transakcí, není důležité mít vlastnické právo k aktivu, ale mít pod kontrolou užitek, který aktivum přináší. Podmínkou zobrazení aktiva je jistota budoucího ekonomického užitku a spolehlivost jeho ocenění.

Příklad

Rozhodněte, zda dané položky odpovídají definici aktiv v souladu s Koncepčním rámcem.

- Výrobní zařízení zakoupené od dodavatele

Řešení

Bude přinášet pro uživatele ekonomický užitek, je výsledkem minulých událostí, firma má pod kontrolou užitek z provozu zařízení, lze jej spolehlivě ocenit. Protože na všechny body můžeme odpovědět kladně, výrobní zařízení uznáme jako aktivum.

- Výrobní zařízení pořízené formou finančního pronájmu u nájemce

Řešení

Bude přinášet pro uživatele ekonomický užitek, je výsledkem minulých událostí, firma má pod kontrolou užitek z provozu zařízení, i když nemá vlastnické právo k aktivu, lze jej spolehlivě ocenit. Výrobní zařízení pořízené formou finančního pronájmu můžeme uznat jako aktivum

Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a která naopak v budoucnu vyvolá odliv ekonomických užitků. Podmínkou zobrazení závazku je dostatečná pravděpodobnost budoucího odlivu ekonomických prostředků a spolehlivost jeho ocenění.

Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech dluhů.

Zisk je měřítko výkonnosti.

Výnosy jsou zvýšení ekonomického užitku, které se projeví buď zvýšením aktiv nebo snížením dluhů, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Podmínkou zobrazení výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty zvýšení ekonomického užitku.

Náklady jsou snížení ekonomického užitku, které se projeví buď snížením budoucí užitečnosti aktiv nebo nárůstem dluhů, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než odčerpáním vlastníky. Podmínkou zobrazení nákladů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty snížení ekonomického užitku.

Jako základní princip zobrazení nákladů ve výsledovce se uvádí jejich souvislost s konkrétními výnosy, vedoucí k zajištění věcné a časové srovnatelnosti nákladů a výnosů (matching principle).

V koncepčním rámci jsou uváděny i pojmy – zisky – přírůstky (gains) a ztráty – úbytky (losses). Nejsou samostatně definovány, je uváděn pouze jejich popis. Souvisí s vedlejšími činnostmi společnosti a ve výsledovce se kompenzují. (Přírůstkem/úbytkem jsou například zisky/ztráty související s vyřazením dlouhodobých aktiv).

Příklad

Položka	Kategorie
Tržby z prodeje zboží u obchodníka.	Výnosy – Tržby
Náklady na prodané zboží.	Náklady
Tržby z prodeje výrobní haly u výrobního podniku.	Zisk - přírůstek
Důsledky živelných katastrof.	Ztráta - úbytek
Tržby z prodeje výrobní haly u realitní kanceláře.	Výnosy - Tržby
Odpisy dlouhodobých aktiv.	Náklady

Oceňování prvků účetní závěrky

Prvky účetní závěrky oceňujeme v **historických nákladech** (historical cost), **běžnými cenami** (current cost), **realizovatelnou - vypořádací hodnotou**, (realisable - settlement value) a **současnou hodnotou** (present value).

• Historické náklady

Aktiva oceňujeme na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo v přiměřené hodnotě, kterou by bylo potřeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení.

Závazky oceňujeme na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazků nebo na úrovni peněz, kterou bude třeba vynaložit na úhradu závazků z běžného podnikání.

• Běžná cena

Aktiva oceňujeme na úrovni peněz nebo ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době.

Závazky oceňujeme v nediskontované částce peněz nabytých k zaplacení v současné době.

• Realizovatelná (vypořádací hodnota)

Aktiva oceňujeme na úrovni peněz, které by bylo možno získat jejich prodejem při běžném vyřazení.

Závazky oceňujeme ve vypořádacích hodnotách, v nediskontované úrovni peněz nebo ekvivalentů, které bude třeba zaplatit k úhradě závazků v běžném podnikání.

- **Současná hodnota**

Aktiva oceňujeme v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které se očekávají, že je položka bude vytvářet v podnikání.

Závazky oceňujeme v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které se očekávají, že budou nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.

Příklad

Podnik si pořídil dlouhodobé aktivum, úhrada proběhne formou tří splátek v hodnotě 200 000 Kč, splatných vždy k 31.12. běžného roku, s úrokovou mírou 10 %.

Řešení

Majetek a závazky zobrazíme v rozvaze v současné hodnotě budoucích splátek.

Současnou hodnotu vypočítáme podle vzorce:

$$\sum_{t=1}^n \frac{P}{(1+i)^t}$$

P – jednotlivé splátky

i – úroková míra

n – počet diskontovaných splátek

Tabulka současných hodnot jednotlivých splátek:

Rok	Splátka	Výpočet	Současná hodnota
1.	200 000	200000 / 1,1	181 818
2.	200 000	200000 / 1,1 ²	165 289
3.	200 000	200000 / 1,1 ³	150 263
Celkem	600 000		497 370

Transakci zobrazíme jako:

MD Dlouhodobé aktivum, částka 497 370

D Závazek, částka 497 370.

Pojetí a uchování vlastního kapitálu

Volba pojetí kapitálu je založena na potřebách uživatelů účetní závěrky podniků. Rozlišuje pojetí reprodukce **finančně vyjádřeného kapitálu** (financial capital maintenance) a pojetí reprodukce kapitálu vyjádřeného **výrobní nebo podnikatelskou kapacitou podniku** (physical capital maintenance).

Při uchování finančního kapitálu podnik dosahuje zisku, pokud čistá aktiva (nebo vlastní kapitál) na konci účetního období převyšují v hodnotovém vyjádření čistá aktiva na začátku účetního období. Uchování kapitálu lze vyjádřit buď nominálně nebo v jednotkách kupní síly (zohlednění inflace).

Příklad

Počáteční stav aktiv je 1 500. Aktiva jsou plně financována z vlastního kapitálu. Všechna aktiva byla v běžném období spotřebována při činnosti podniku. Výnosy podniku v hodnotě 2 000 byly připsány na bankovní účet.

Řešení

Náklady běžného období jsou 1500 (spotřebovaná aktiva).

Výnosy běžného období jsou 2 000.

Výsledek hospodaření = Výnosy – Náklady = 500

Počáteční stav aktiv (vlastního kapitálu) byl 1 500.

Konečný stav aktiv (vlastního kapitálu) je 2 000.

Podnik dosáhl zisku při uchování finančního kapitálu.

Poznámka: zadání příkladu je velmi zjednodušené, předpokládáme, že všechna aktiva byla spotřebována, že veškeré výnosy byly připsány na bankovní účet, neuvažujeme s daní z příjmu ani s inflací.

Při uchování produkčního kapitálu podnik dosahuje zisku, pokud produkční kapacita na konci účetního období převyšuje produkční kapacitu na začátku účetního období. Toto pojetí kapitálu vyžaduje aplikaci oceňování v běžných cenách.

Příklady z praxe

Zadání 1

Společnost Jistota, a. s. má najatý osobní automobil Škoda Superb formou finančního leasingu. V této společnosti je také zaměstnán klíčový pracovník, který velmi významným způsobem pozitivně ovlivňuje hospodaření společnosti.

Úkol

Určete, zda je možné dle Koncepčního rámce IAS/IFRS chápat jako aktivum

- a) osobní automobil (u nájemce),
- b) klíčového pracovníka.

Řešení

- a) osobní automobil - ano, je aktivem:
 - přináší ekonomické užitky,
 - je výsledkem minulé události (uzavření leasingové smlouvy),
 - nájemce má kontrolu nad tímto aktivem (rozhoduje o jeho využití atd.),
 - lze ho spolehlivě ocenit (dle leasingové smlouvy).
- b) klíčový pracovník - ne, není aktivem z důvodu chybějící kontroly a nízké spolehlivosti ocenění:
 - přináší ekonomické užitky,
 - je výsledkem minulé události (uzavření pracovní smlouvy),
 - zaměstnavatel má právo kontroly nad zaměstnancem, avšak pouze omezené (rozhoduje o jeho pracovní náplni, ale nezabrání zaměstnanci rozvázat s ním pracovní poměr),
 - nelze ho spolehlivě ocenit.

Zadání 2

Určete, do které skupiny (Revenues, Expenses, Gains, Losses) patří následující položky.

Řešení

Položka	Skupina
Tržba z prodeje zboží u obchodníka	Výnosy – tržby (Revenues)
Náklady na prodané zboží u obchodníka	Náklady (Expenses)
Přijatý úrok	Výnosy – tržby (Revenues)
Placený úrok	Náklady (Expenses)
Zisk z prodeje nemovitosti u výrobního závodu	Zisk – přírůstek (Gain)
Tržba z prodeje nemovitosti u realitní kanceláře	Výnosy – tržby (Revenues)
Mzdové náklady	Náklady (Expenses)
Tržba z prodeje služeb	Výnosy – tržby (Revenues)
Odpisy dlouhodobých aktiv	Náklady (Expenses)
Zisk z prodeje cenných papírů	Zisk – přírůstek (Gain)

Položka	Skupina
Autorský honorář (přijatý)	Výnosy – tržby (Revenues)
Důsledky povodně	Ztráta – úbytek (Loss)
Kurzová ztráta	Ztráta – úbytek (Loss)
Snížení hodnoty aktiva (tvorba opravné položky)	Ztráta – úbytek (Loss)

Zadání 3

Uveďte, jak je možné zjistit "fair value" v případě, že pro určitý majetek neexistuje aktivní trh.

Řešení

- porovnání s tržní cenou podobného aktiva,
- porovnání s cenou podobného aktiva na aktivním trhu a upravené o rozdíly mezi oceňovaným a podobným aktivem,
- posudek nezávislého znalce, který má odpovídající kvalifikaci a zkušenosti s oceňováním podobných aktiv,
- současnou hodnotou očekávaných čistých peněžních toků diskontovaných tržní úrokovou mírou před zdaněním.

Zadání 4

Uveďte, kterých účetních jednotek v ČR se týká povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku podle IAS/IFRS a který předpis to upravuje.

Řešení

Povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku podle IAS/IFRS se týká účetních jednotek, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Upravuje to zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů v § 19a.

V určitých případech umožňuje § 19a také dobrovolné vykazování podle IAS/IFRS - pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni bude účetní jednotka sestavovat, resp. povinna podrobit se sestavení, konsolidovanou účetní závěrku za použití mezinárodních účetních standardů.

Zadání 5

Vysvětlíte, co jsou to podmíněná aktiva podle IAS/IFRS, jak se vykazují v účetní závěrce, uveďte příklad takového aktiva.

Řešení

Podmíněná aktiva jsou taková aktiva, která vyplývají z minulých událostí, ale jejich existence bude potvrzena v budoucnu v případě, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým budoucím událostem, které nejsou zcela pod kontrolou společnosti. Podmíněná aktiva se nevykazují v rozvaze, zveřejňují se pouze v příloze k účetním výkazům. Příkladem může být situace, kdy společnost vyhrála soudní spor, avšak protistrana podala odvolání, ale k datu účetní závěrky odvolací řízení dosud neproběhlo.

Zadání 6

Definujte základní prvky výkazu o finanční situaci a podmínky jejich uznání podle IAS/IFRS.

Řešení

- Aktivum – kontrolované podnikem, výsledek minulých událostí, od něhož se očekává budoucí ekonomický prospěch.
- Závazek – současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí, od jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů.

- Vlastní kapitál – zbytková část aktiv po odečtení všech dluhů podniku.

Zadání 7

Vysvětlete, jak je charakterizován cíl účetní závěrky a informační zdroje jeho naplnění podle koncepčního rámce IAS/IFRS.

Řešení

Cílem účetní závěrky podle koncepčního rámce je poskytnout jejím uživatelům informaci

- o finanční pozici účetní jednotky – informačním zdrojem je výkaz o finanční situaci,
- o výkonnosti účetní jednotky – informačním zdrojem je výsledovka
- o změnách ve finanční pozici v průběhu účetního období – informačním zdrojem je výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Zadání 8

Vysvětlete, co je to časová hodnota peněz a jak se zjišťuje.

Řešení

Časová hodnota peněz vyjadřuje vztah mezi penězi a časem, neboť platí, že hodnota současných peněz je vyšší než hodnota peněz budoucích. Při výpočtu časové hodnoty peněz se používá zejména tzv. složené úročení, které se aplikuje buď na jednorázovou peněžní částku, nebo na sérii pravidelných anuit. Každý výpočet má za cíl zjistit neznámou proměnou, kterou může být budoucí hodnota, současná hodnota, úroková míra či délka časového období. V účetnictví má největší uplatnění výpočet současné hodnoty, ať již jednorázové částky za použití odůročitele, nebo pravidelné anuity za použití zásobitele.

Zadání 9

Uveďte, jaké oceňovací základny stanoví koncepční rámec IAS/IFRS a vysvětlete je.

Řešení

- **historické náklady** (aktiva se oceňují na úrovni nákladů v době jejich pořízení, závazky na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při jejich postoupení),
- **běžné ceny** (aktiva se oceňují na úrovni peněz, které by musely být zaplacený na jejich pořízení v současné době, závazky v nediskontované částce peněz, které by byly nutné k jejich vypořádání v současnosti),
- **realizační cena** (aktiva se oceňují na úrovni peněz, které by bylo možno získat jejich prodejem a závazky v jejich vypořádacích hodnotách, které bude třeba pravděpodobně zaplatit při jejich úhradě),
- **současná hodnota** (aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které se očekávají v běžném podnikání a závazky v současné diskontované hodnotě budoucích odtoků peněz, které se očekávají, že budou nutné k jejich vypořádání).

Shrnutí

Koncepční rámec Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je východiskem pro sestavování účetní závěrky. Obsahuje cíle účetní závěrky, a to poskytování informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. Vymezuje uživatele účetní závěrky, mezi které řadí investory, zaměstnance, poskytovatele finančního kapitálu, dodavatele a jiné obchodní věřitele, zákazníky, vlády a jejich orgány, veřejnost. Charakterizuje kvalitativní charakteristiky pro sestavování účetní závěrky, což jsou rysy, které činí účetní závěrku srozumitelnou pro uživatele, srozumitelnost, relevanci, spolehlivost a srovnatelnost. Mezi základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky řadí předpoklad trvání podniku a aktuální princip. Definuje základní prvky účetní závěrky aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy. Vymezuje způsoby oceňování prvků účetní závěrky historickými

náklady, běžnými cenami, realizovatelnou (vypořádací hodnotou) a současnou hodnotou. Pojetí kapitálu definuje jako pojetí finančního kapitálu a produkčního pojetí kapitálu. Konceptní rámec není standardem, neřeší žádnou konkrétní situaci a při rozporu mezi ním a standardy mají přednost řešení uplatňovaná v jednotlivých standardech.

Otázky k opakování

- 1) Vymezte účel a působnost Konceptního rámce.
- 2) Vyjmenujte uživatele účetních informací.
- 3) Charakterizujte cíl účetní závěrky.
- 4) Definujte základní předpoklady sestavování a předkládání účetních výkazů.
- 5) Vymezte kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.
- 6) Definujte základní prvky účetní závěrky.
- 7) Popište způsoby oceňování prvků účetní závěrky.
- 8) Charakterizujte způsoby pojetí a uchování kapitálu.

2.3 Zveřejňování účetní závěrky – IAS 1

IAS 1 Presentation of Financial Statements

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a působnost IAS 1.
- Vysvětlit účel účetní závěrky.
- Vyjmenovat součásti účetní závěrky.
- Charakterizovat základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky pro sestavování účetní závěrky.
- Charakterizovat strukturu a obsah účetní závěrky.

Cíl standardu

Standard si klade za cíl stanovit základnu pro předkládání standardní účetní závěrky pro zajištění srovnatelnosti v podniku v čase a mezi podniky navzájem.

Rozsah působnosti

Standard se aplikuje při předkládání veškerých účetních závěrek předkládaných v souladu s IFRS, na všechny typy podniků včetně bank a pojišťoven a na konsolidované účetní závěrky.

Účel účetní závěrky

Standard definuje účetní závěrku (financial statements) jako strukturované finanční vyjádření finanční pozice a transakcí uskutečněných podnikem. Poskytuje informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích podniku, užitečné pro ekonomická rozhodování. K dosažení tohoto cíle poskytuje účetní závěrka podniku informace o jeho aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech nákladech, zisku a ztrátě a o peněžních tocích.

Odpovědnost za účetní závěrku

Za přípravu a předkládání účetní závěrky je odpovědné vedení podniku.

Součásti účetní závěrky

Součásti účetní závěrky:

- výkaz o finanční pozici¹⁷ (statement of financial position),
- výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku (statement of profit or loss and other comprehensive income),
- výkaz o změnách ve vlastním kapitálu (statement of changes in equity),
- výkaz o peněžních tocích¹⁸ (statement of cash flow),
- komentář (příloha) k účetním výkazům (accounting policies).

Věrné zobrazení

Účetní závěrka má věrně zobrazovat finanční pozici a výkonnosti podniku. Věrného zobrazení (fair presentation) docílíme správnou aplikací IFRS, a vyžaduje přesné vykázání dopadu transakcí v souladu s definicemi a kritérii pro vykázání aktiv, závazků, výnosů a nákladů. Pokud má podnik sestavenou účetní závěrku v souladu s IFRS, pak tuto skutečnost zveřejní v komentáři k účetní závěrce. Ve výjimečných případech, kdy vedení podniku dojde k závěru, že soulad se standardem by byl zavádějící, může se od standardu odklonit, tuto skutečnost musí zveřejnit i s náležitým vysvětlením.

Základní předpoklady

¹⁷ Do roku 2008 se výkaz o finanční pozici nazýval rozvaha (balance sheet).

¹⁸ Viz. IAS 7 Výkaz peněžních toků.

Mezi základními předpoklady pro sestavování účetní závěrky jsou uváděny předpoklad **trvání podniku** (going concern) a **akruální princip** (accrual basic).

- **Předpoklad trvání podniku**

Při sestavování účetní závěrky vedení podniku posuzuje schopnost podniku pokračovat ve svém trvání a za tohoto předpokladu sestavuje účetní závěrku.

- **Akruální princip**

Podnik připravuje účetní závěrku na akruální bázi což znamená, že transakce jsou uznány v době, kdy nastanou. Jsou zachyceny účetními zápisy a vykázány v těch obdobích, s nimiž věcně a časově souvisí.

Kvalitativní charakteristiky

Mezi kvalitativní charakteristiky zahrnuje standard konzistenci vykazování (consistency of reporting), významnost (materiality) a agregaci (aggregation), kompenzaci (offset), srovnávací informace (comparative information).

- **Konzistence vykazování**

Položky účetní závěrky se vykazují stejně ve všech účetních obdobích. Pokud dojde k situaci, že je třeba provést změnu ve způsobu vykazování, je třeba tuto skutečnost zveřejnit.

- **Významnost a agregace**

Významné položky jsou v účetní závěrce vykazovány samostatně, nevýznamné je možno agregovat do položek podobné povahy. Informace se považuje za významnou tehdy, pokud by její nezveřejnění mělo vliv na ekonomická rozhodování uživatelů.

- **Kompenzace**

Aktiva a závazky se nekompenzují s výjimkou položek, u kterých je kompenzace povolena nebo požadovaná některým standardem.

- **Srovnávací informace**

Srovnávací informace se zveřejňují za minulé období za všechny číselné informace v účetní závěrce.

- **Struktura a obsah účetní závěrky**

Standard udává požadavky na identifikaci účetní závěrky i jednotlivých účetních výkazů (název podniku, zda se jedná o individuální podnik či skupinu podniků, rozvahový den či účetní období, měna, míra přesnosti vykazovaných údajů).

Standard definuje účetní období, kdy požaduje, aby se účetní závěrka předkládala nejméně jednou ročně. Pokud dojde z jakéhokoliv důvodu ke změně účetního období, je třeba tuto skutečnost zveřejnit.

Požadavky na výkaz o finanční pozici

Klasifikace majetku a závazků v rozvaze vychází obvykle z členění aktiv na dlouhodobá a krátkodobá. Položky lze rozdělit podle doby užitečnosti, buď do jednoho roku a nad jeden rok, nebo v rámci provozního cyklu, případně použít řazení podle likvidnosti. Standard požaduje vykázat položky výkazu o finanční pozici v minimálním členění na:

- Pozemky, budovy a zařízení.
- Nehmotná aktiva.
- Finanční aktiva s výjimkou částek d) f) g).
- Investice zachycené ekvivalenční metodou.
- Zásoby.
- Obchodní a jiné pohledávky.
- Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty.
- Obchodní a jiné závazky.
- Daňové závazky.
- Rezervy.
- Dlouhodobé úročené závazky.
- Menšinové podíly.
- Emitovaný kapitál a rezervní fondy.

Standard neurčuje formát výkazu a ni míru podrobnosti vykazování, to záleží na účetní jednotce při dodržení výše uvedených zásad.

Příklad

Stav položek majetku a závazku v účetní jednotce je následující:

Položka	mil. Kč
Samostatné movité věci	780
Oprávký k samostatným movitým věcem	200
Zboží	220
Peněžní prostředky	520
Pohledávky za odběrateli	160
Opravný položka k pohledávkám	40
Závazky k dodavatelům	620
Závazky z finančního leasingu (splatné za 2 roky)	410
Nerozdělený zisk minulých let	80
Zisk běžného období	90
Základní kapitál	240

Sestavte výkaz o finanční pozici v souladu s IAS 1.

Výkaz o finanční pozici	mil. Kč
Aktiva celkem	1440
Pozemky, budovy, zařízení, netto	580
Zásoby	220
Pohledávky, netto	120
Peněžní prostředky	520
Cizí zdroje a vlastní kapitál	1440
Krátkodobé závazky	620
Dlouhodobé závazky	410
Emitovaný kapitál a nerozdělené zisky	410

Výkaz je sestavený v souladu s minimálními požadavky IAS 1 na výkaz o finanční pozici, aktiva a závazky jsou rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé. Do výkazu je možné přidávat položky i mezisoučty, které by podle uvážení účetní jednotky napomohly k věrnějšímu a pravdivějšímu zobrazení. Každou položku výkazu je třeba podrobněji rozepsat v komentáři (příloze) k účetní závěrce, v souladu s požadavky jednotlivých standardů.

Požadavky na výkaz o úplném výsledku

Účetní jednotka může sestavit buď jeden výkaz o „výsledku a ostatním úplném výsledku“ s tím, že obsahuje dvě části – jedna o „výsledku“ a druhá o „ostatním úplném výsledku“ nebo dva samostatné výkazy.

Celkový úplný výsledek (total comprehensive income) vyjadřuje změnu ve vlastním kapitálu za období, která vyplývá z jiných událostí a transakcí, než jsou transakce s vlastníky jednajícími v rámci své vlastnické pravomoci.

Výsledek (profit or loss) jsou celkové výnosy snížené o celkové náklady.

Ostatní úplný výsledek (other comprehensive income) obsahuje položky výnosů a nákladů, které nejsou zahrnuty do výsledku, pokud to požadují jednotlivé standardy¹⁹

¹⁹ Například změny v přecenění v souladu s IAS 16 nebo IAS 39.

Standard uvádí minimální požadavky na položky vykazované ve **výkazu o úplném výsledku**:

- Výnosy.
- Výsledky provozních činností.
- Finanční náklady.
- Podíl zisků a ztrát přidružených podniků při ekvivalenční metodě.
- Daňové náklady.
- Zisk nebo ztráta z běžných činností.
- Mimořádné položky.
- Menšinový podíl.

Standard požaduje, aby buď ve výsledovce, nebo v komentáři byla provedena analýza nákladů v členění založeném buď na druhu nákladů, nebo na funkci (účelu) nákladů. Podnik, který klasifikuje náklady podle funkcí, zveřejní dodatečné informace o druzích nákladů.

Příklad klasifikace používající **metodu druhu** nákladů:

- Tržby.
- Jiné provozní výnosy.
- Změna v zásobách hotových výrobků a nedokončené výroby.
- Spotřeba materiálu a surovin.
- Osobní náklady.
- Odpisové náklady.
- Ostatní provozní náklady.
- Celkové provozní náklady.
- Zisk z provozních činností.

Změna v hotových výrobcích a nedokončené výrobě v průběhu období znamená úpravu výrobních nákladů, aby se odrazila skutečnost, že buď výroba zvýšila úroveň zásob, nebo že prodej převýšil výrobu a snížil hladinu zásob. I když se tato položka vykazuje za tržbami neznamená to, že jde o výnos.

Příklad klasifikace používající **metodu funkce** nákladů:

- Tržby.
- Náklady prodeje.
- Hrubý zisk.
- Ostatní provozní výnosy.
- Odbytové náklady.
- Správní náklady.
- Ostatní provozní náklady.
- Zisk z provozní činnosti.

Příklad

Předmětem podnikání účetní jednotky je nákup a prodej zboží. Na konci účetního období měla následující stavy nákladových a výnosových účtů:

Položka	tis. Kč
Tržby z prodeje zboží	10 000
Úbytek prodaného zboží	4 000
Tržby z prodeje nepotřebných strojů	200
Zůstatková cena prodaných strojů	80
Výnosy z prodeje cenných papírů	120
Úbytek prodaných cenných papírů	95
Fond z přecenění dlouhodobého majetku v souladu s IAS 16	140

Sestavte výkaz o úplném výsledku, v příkladu neuvažujte s daní z příjmu.

Výkaz o úplném výsledku	tis. Kč
Tržby z prodeje zboží	10 000
Úbytek prodaného zboží	4 000
Ostatní provozní zisky	120
Ostatní finanční zisky	25
Výsledek	6145
Fond z přecenění	140
Celkový úplný výsledek	6 285

Tržby z prodeje zboží a náklady spojené s úbytkem zboží jsou výnosy a náklady, související s hlavní činností a zveřejňují se samostatně. Výnosy a náklady spojené s prodejem strojů a cenných papírů patří do kategorie zisky (přírůstky)/ztráty (úbytky) a ve výkazu se kompenzují. Fond z přecenění je součástí ostatního úplného výsledku.

Požadavky na výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu se uvádí minimálně v tomto členění:

- Celkový úplný výsledek za období, odděleně se uvádějí celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a menšinovému podílu.
- Pro každou komponentu vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu vykázaných podle IAS 8.
- Částky transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci, odděleně se uvádějí vklady vlastníků a výplaty vlastníkům.
- Pro každou komponentu vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každé změny.

Příklad

Účetní jednotka má počáteční stav položek vlastního kapitálu:

Položka	tis. Kč
Základní kapitál	1 000
Nerozdělený zisk	200

Během účetního období proběhly změny ve vlastním kapitálu v tis. Kč:

Výsledek hospodaření běžného období je 380, z toho:

- přiděl do fondů ze zisku 120,
- na dividendy 80.
- Zbytek výsledku hospodaření byl převeden do nerozděleného zisku.

Hodnota dlouhodobého majetku se v souladu s IAS 16 Pozemky, budovy, zařízení zvýšila o 60.

Sestavte výkaz o změnách ve vlastním kapitálu v souladu s požadavky na zveřejnění údajů ve výkazu.

Položka	Počáteční stav	Změny +/-	Konečný stav
Základní kapitál	1 000	-	1 000
Fondy ze zisku	0	+120	120
Fond z přecenění	0	+60	60
Nerozdělený zisk	200	+260	460
<i>Celkový úplný výsledek</i>	<i>x</i>	<i>440</i>	<i>x</i>
<i>Výsledek hospodaření</i>		<i>380</i>	
<i>Fond z přecenění</i>		<i>60</i>	
Rozdělení výsledku			
Fondy ze zisku		-120	
Výplata podílů		-80	
Nerozdělený zisk		-260	
Celkem	1 200	440	1 640

Komentář k účetním výkazům

Komentář k účetním obsahuje doplňující informace k výkazům, zahrnuje informace o částkách uvedených ve výkazu o finanční pozici, výkazu o úplném výsledku a ostatních výkazech.

- Prohlášení o shodě s IFRS.
- Prohlášení o oceňovacím konceptu a účetních pravidlech.
- Ostatní informace o položkách předkládaných v účetních výkazech, které jsou relevantní k pochopení výkazů.

Příklad z praxe

Prostudujte strukturu výňatku z rozvahy²⁰ společnosti ČEZ, a. s. a porovnejte ji s požadavky na výkaz o finanční pozici v souladu s IAS 1 a následně s rozvahou sestavenou v souladu s českou účetní legislativou (příloha č. 1 k vyhlášce 500/2002 Sb. v aktuálním znění).

ČEZ, a. s. Rozvaha k 31. 12. 200xx v mil. Kč	ČEZ, a. s. BALANCE SHEET AS OF DECEMBER 31, 20xx in CZK Millions
Aktiva	Assets
Dlouhodobý hmotný majetek:	Property, plant and equipment:
Dlouhodobý hmotný majetek, brutto	Plant in service
Oprávký a opravné položky	Less accumulated provision for depreciation
Dlouhodobý hmotný majetek, netto	Net plant in service
Jaderné palivo, netto	Nuclear fuel, at amortized cost
Nedokončené hmotné investice včetně poskytnutých záloh	Construction work in progress
Dlouhodobý hmotný majetek, jaderné palivo a investice celkem	Total property, plant and equipment
Dlouhodobý finanční majetek, netto	Investments and other financial assets, net
Dlouhodobý nehmotný majetek, netto	Intangible assets, net
Ostatní dlouhodobý majetek celkem	Total other non-current assets

²⁰ Plná verze účetní závěrky je dostupná na: <https://www.cez.cz/cs/pro-investory/informacni-povinnost/1578.html>

Dlouhodobý majetek celkem	Total non-current assets
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	Cash and cash equivalents
Pohledávky, netto	Receivables, net
Pohledávka z titulu daně z příjmů	Income tax receivable
Zásoby materiálu, netto	Materials and supplies, net
Zásoby fosilních paliv	Fossil fuel stocks
Emisní povolenky	Emission rights
Ostatní finanční aktiva, netto	Other financial assets, net
Ostatní oběžná aktiva	Other current assets
Oběžná aktiva celkem	Total current assets

Shrnutí

IAS 1 si klade za cíl stanovit základnu pro předkládání standardní účetní závěrky pro zajištění srovnatelnosti. Aplikuje se při předkládání veškerých účetních závěrek předkládaných v souladu s IFRS, na všechny typy podniků včetně bank a pojišťoven a na konsolidované účetní závěrky. Účetní závěrka má poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích podniku. Účetní závěrka se skládá z výkazu o finanční pozici, výkazu o úplném výsledku, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, výkazu peněžních toků a komentáře k účetní závěrce.. Věrného zobrazení docílíme správnou aplikací IFRS, ve výjimečných případech se může vedení podniku od standardu odklonit. Mezi základními předpoklady pro sestavování účetní závěrky jsou uváděny předpoklad trvání podniku a aktuální princip. Mezi kvalitativní charakteristiky zahrnuje standard konzistenci vykazování, významnost a agregaci, kompenzaci a srovnávací informace. Standard udává požadavky na identifikaci účetní závěrky a definuje účetní období. Standard požaduje vykázat položky rozvahy i výsledovky v minimálním členění. Dlouhodobá a krátkodobá aktiva navrhuje členit buď podle doby užitečnosti (do jednoho roku a nad jeden rok) nebo v rámci provozního cyklu. Položky výsledku povoluje klasifikovat provozní výnosy a náklady podle druhů nebo podle účelu. Standard uvádí požadavky na komentář k účetním výkazům, která má informovat o položkách a částkách uvedených ve výkazech.

Otázky k opakování

- 1) Charakterizujte cíl a působnost standardu IAS 1.
- 2) Vymezte účel účetní závěrky.
- 3) Vyjmenujte a popište součásti účetní závěrky.
- 4) Vysvětlete pojmy „výsledek“, „ostatní úplný výsledek“ a „ostatní celkový výsledek“
- 5) Charakterizujte základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky pro sestavení účetní závěrky.

2.4 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby – IAS 8

IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 8.
- Definovat základní pojmy používané v IAS 8.
- Vymezit podmínky uznávání čistého zisku a ztráty.
- Charakterizovat změny v účetních odhadech, účetních pravidlech, opravy zásadních chyb a jejich vliv na čistý zisk nebo ztrátu.

Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit **klasifikaci, zveřejnění a účetní řešení** určitých položek ve výkazech tak, aby je všechny podniky sestavovaly na stejném základě. Standard vymezuje účetní řešení pro **změny v účetních odhadech, v účetních pravidlech a opravy chyb**.

Rozsah působnosti

Standard je aplikován pro výběr a použití účetních pravidel, zachycování změn v účetních odhadech, účetních pravidlech a opravách chyb.

Definice používaných termínů

Standard vymezuje definice používaných termínů:

Účetní pravidla (accounting policies) jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté podnikem pro přípravu a předkládání účetní závěrky.

Změny v účetním odhadu (change in accounting estimate) jsou úpravy účetních hodnot aktiv nebo závazků, které souvisí se zpřesněním původních předpokladů vedení podniku.

Významný (material) – opomenutí nebo chybná uvedení položek jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky.

Chyby minulých období (prior period errors) jsou opomenutí nebo chybná uvedení položek, v účetních závěrkách za jedno nebo několik předchozích období, které jsou tak podstatné, že účetní závěrky jednoho nebo více předchozích období nemohou být považovány za spolehlivé.

Retrospektivní aplikace (retrospective application) znamená, že účetní pravidla jsou aplikována tak, jak by platila vždycky.

Retrospektivní přepočítání (retrospective restatement) je oprava vykázaní, oceňování a zveřejňování částek prvků účetní závěrky tak, jako k chybě v předchozím období vůbec nedošlo.

Neproveditelný (impracticable) – aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí.

Prospektivní aplikace (prospective application) znamená uplatnění nového účetního pravidla od data přijetí na budoucí transakce a události.

Příklad 1

Společnost pořídila nový stroj, dobu životnosti stanovila na 10 let. V průběhu doby použitelnosti se doba použitelnosti stroje zkrátila na 6 let, protože se objevily nové technologie.

Řešení

Jedná se o změnu v účetním odhadu. Společnost stanovila dobu použitelnosti na základě tehdy dostupných informací, na základě nových informací dobu použitelnosti přehodnotila a odhad

změnila.

Příklad 2

Společnost zjistila v roce 2016, že v předchozím roce zapoměla účetně vyskladnit zásoby. Jedná se o částku významnou.

Řešení

Jedná se chybu, opomenutí významné položky.

Příklad 3

V roce 2015 stanovila společnost ztrátu ze snížení hodnoty zařízení v určité hodnotě. Za dva roky zjistila na základě dodatečných informací, že výše ztráty měla být v roce 2015 vyšší.

Řešení

Jedná se o změnu v účetním odhadu. Společnost stanovila dobu použitelnosti na základě tehdy dostupných informací, na základě nových informací dobu použitelnosti přehodnotila a odhad změnila.

Příklad 4

Společnost tvoří několik let po sobě rezervu na záruční opravy ve stejné výši. V běžném období zjistila, že náklady na záruční opravy prudce stouply a je třeba změnit výši rezervy. Má společnost zpětně přepracovat i předchozí roky?

Řešení

Ne, společnost nebude přepracovávat výkazy, jedná se o změnu odhadu na základě nových informací.

Změny v účetních pravidlech

Při sestavování účetní závěrky je třeba používat ve všech obdobích **stejná a pravidla** pro sestavování a zveřejňování položek účetní závěrky. Pokud by užíváním dosavadního pravidla nedocházelo k věrnému a pravdivému zobrazení transakce, případně změna byla vyžadována zákonem, je možno účetní pravidlo **změnit**. Při změně v účetním pravidle podnik použije přechodná ustanovení standardu, který si změny vyžádal, pokud standard neobsahuje přechodná ustanovení nebo jej podnik používá poprvé, změnu zobrazí **retrospektivně**.

Při retrospektivní aplikaci se účetní závěrky překládají tak, jako by nové pravidlo **platilo vždy**. Podnik opraví **počáteční zůstatek** příslušné složky vlastního kapitálu za nejzazší období, které je obsaženo v účetní závěrce. Je třeba přepracovat i **srovnávací** informace. Pokud nelze vyčíslit dopady změny, účetní pravidlo se použije od začátku toho období, ve kterém je podnik schopen dopady změny pravidla vyčíslit.

Příklad

V průběhu roku 2015 změnil podnik metodu odepisování vybraných položek pozemků, budov a zařízení, které začal odepisovat v předchozím roce. V důsledku změny metody se náklady v obou letech snížily o 10 %. Počáteční stav nerozděleného zisku v roce 2014 byl 15 230, v roce 2015 19 324. V příkladu neuvažujeme s daní s příjmu.

Řešení

Jedná o změnu účetního pravidla, kterou je třeba zobrazit retrospektivně, tak, jako by dané pravidlo platilo vždy. Náklady v obou letech snížíme o 10 %. Zároveň je třeba opravit počáteční stav nerozdělené zisku v roce 2015 (o rozdíl mezi původním a opraveným čistým ziskem v roce 2014).

Původní výkazy

Výkaz o výsledku	2014	2015
Výnosy	20 000	30 000
Náklady	4 000	6 000
Zisk	16 000	24 000

Opravené výkazy

Výkaz o výsledku	2014	2015
Výnosy	20 000	30 000
Náklady	3 600	5 400
Zisk	16 400	24 600

Úprava nerozděleného zisku

Položka	2014	2015
Počáteční stav nerozděleného zisku	15 230	19 324
Oprava chyby	/	+400
Opravený počáteční stav nerozděleného zisku	/	19 724

Změny v účetních odhadech

Při sestavování účetní závěrky je třeba často použít odborných odhadů, protože mnoho položek nemůže být vyčísleno přesně (např. nedobytné pohledávky, zastaralé zásoby, doba použitelnosti odepisovatelných aktiv a pod.) Odhady by měly být aktualizovány a výsledky aktualizace zveřejněny v účetní závěrce. **Účinek změny** v účetním odhadu se uzná **prospektivně**, zahrne se do určení čistého zisku či ztráty v období změny, pokud se změna týká pouze jednoho období, nebo období změny a budoucích období. Účinek změny je vykázan jako výnos nebo náklad vztahující se k běžnému období.

Příklad

Podnik stanovil dobu použitelnosti budovy na 20 let. Náklady pořízení budovy činily 12000. Podnik se rozhodl pro rovnoměrné odepisování, zbytková hodnota nebyla stanovena. V pátém roce užívání aktiva podnik přehodnotil dobu použitelnosti a zkrátil ji na 10 let. Vypočítejte výši odpisů v jednotlivých letech po celou dobu odepisování.

Řešení

Jedná se o změnu v účetním odhadu, účinek změny v odhadu se uzná prospektivně, zahrne se do čistého zisku nebo ztráty v období změny a budoucích období, (pátý až desátý rok životnosti budovy).

Původní odpis budovy $12\,000 / 20 = 600$

Oprávký za 4 roky $(600 * 4) = 2\,400$, zůstatková cena 9 600

Nové odpisy budovy $9\,600 / 6 = 1\,600$

Odpisy budovy

Rok	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
Odpis	600	600	600	600	1 600	1 600	1 600	1 600	1 600	1 600

Chyby

Oprava významných chyb minulých období se provádí **retrospektivně** tak, aby údaje byly opraveny v období, kdy k chybě došlo. Zároveň je třeba opravit počáteční zůstatky aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejzazšího období, které je vykázano v účetní závěrce. Pokud dopady opravy nelze vyčísřit, provede se oprava chyby v období, kdy dopad vyčísřit lze.

Příklad

Podnik zjistil v roce 2016, že v roce 2015 nezaúčtoval náklad ve výši 100. Jedná se o částku významnou.

Řešení

Jedná se o chybu minulých období, oprava se provádí retrospektivně, tj. chyba je opravena v období, kdy k ní došlo (v roce 2015 zvýšíme náklady o 100).

Původní výkazy

Výkaz o výsledku	2015	2016
Výnosy	500	650
Náklady	150	100
Zisk	350	550

Opravené výkazy

Výkaz o výsledku	2015	2016
Výnosy	500	650
Náklady	250	100
Zisk	250	550

Zároveň je třeba opravit související položky – aktiva, závazky, vlastní kapitál.

Zveřejnění

• Změny v účetních pravidlech

Pokud by první přijetí některého standardu nebo interpretace, které má dopad na běžné nebo kterékoliv předcházející období, mohlo mít dopad na budoucí období, je účetní jednotka povinna zveřejnit:

- název standardu nebo interpretace;
- informace o tom, že změna účetního pravidla byla provedena v souladu s přechodnými ustanoveními, pokud existují;
- podstatu změny účetního pravidla;
- popis přechodných ustanovení, pokud existují;
- přechodná ustanovení, která mohou mít vliv na budoucí období, pokud existují;
- u běžného období a všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku úprav:
 - pro jednotlivé řádkové položky účetní závěrky, kterých se změna dotkla;
 - částku úpravy vztahující se k období, která předcházela vykazovaným obdobím, a to v rozsahu proveditelnosti;
 - je-li retrospektivní aplikace pravidla u určitého období neproveditelná nebo je neproveditelná u období před vykazovaným obdobím, okolnosti, které vedly k existenci daného stavu a popis, jak a od kdy byla změna účetního pravidla aplikována.
- Jestliže dobrovolná změna účetního pravidla má dopad na běžné nebo kterékoliv předchozí období, tento dopad se projevuje v daném období s výjimkou případů, kdy je neproveditelné zjistit částky úprav, nebo jestliže může mít vliv na budoucí období, je účetní jednotka povinna zveřejnit následující skutečnosti:
 - podstatu změny účetního pravidla;
 - důvody, proč aplikace nového účetního pravidla poskytuje spolehlivé a více relevantní informace;

- u běžného období a u všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku úprav:
 - jednotlivých řádkových položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla;
 - částky úpravy vztahující se k období, která předcházejí vykazovaným období, a to v rozsahu proveditelnosti;
 - je-li retrospektivní aplikace pravidla u určitého období nebo u období před vykazovaným období neproveditelná, okolnosti, které vedly k existenci podmínky a popis, jak od kdy byla změna účetního pravidla aplikována.
- Jestliže účetní jednotka neaplikovala nový standart nebo interpretaci, které byly vydány, ale dosud nejsou platné, je účetní jednotka povinna zveřejnit:
 - tuto skutečnost;
 - známé nebo přiměřené odhadnutelné informace vztahující se k hodnocení možného dopadu, který bude mít aplikace nového standardu nebo interpretace na účetní závěrku účetní jednotky v období první aplikace.
- Účetní jednotka dále zveřejní:
 - název nového standardu nebo interpretace;
 - povahu nastávající změny nebo změn účetních pravidel;
 - datum, od kterého je požadována aplikace standardu nebo interpretace;
 - datum, od kterého je plánována první aplikace standardu nebo interpretace
 - rozbor dopadu, který bude mít podle očekávání první aplikace standardu nebo interpretace na účetní závěrku účetní jednotky; nebo
 - jestliže tento vliv není znám nebo ho nelze přiměřeně odhadnout, pak prohlášení o daném dopadu.

- **Změny v účetních odhadech**

Účetní jednotka je povinna zveřejnit povahu a vliv změn v účetních odhadech, které mají významný dopad v běžném období nebo je možno předpokládat jejich významný dopad v budoucích obdobích, s výjimkou zveřejnění účinků na budoucí období v případech, kdy je neproveditelné odhadnout tyto dopady.

Jestliže částka dopadu na budoucí období není zveřejněna vzhledem k neproveditelnosti jejího odhadu, účetní jednotka je povinna tuto skutečnost zveřejnit.

- **Zveřejnění chyb z minulých období**

Účetní jednotka je povinna zveřejnit následující informace:

- podstatu chyby předchozích období,
- u všech předchozích vykazovaných období (v mezích proveditelnosti) částku oprav jednotlivých řádkových položek účetní závěrky, kterých se změna dotkla;
- částky opravy na počátku nejzazšího vykazovaného předchozího období;
- je-li retrospektivní přepočítání u určitého období nebo u období před vykazovaným období neproveditelné, okolnosti, které vedly k existenci daného stavu a popis, jak a od kdy byla chyba napravena.

Příklady z praxe

Zadání 1

V roce 2015 společnost zjistila, že v roce 2014 nebyl zaúčtován inventarizační rozdíl – manko na materiálu vzniklé v roce 2014 ve výši 6.

Účetnictví v roce 2015 vykazovalo:

- tržby ve výši 400,

- spotřebu materiálu ve výši 206 (včetně částky 6 chybně uvedené v počátečních zásobách materiálu) a
- daň ze zisku ve výši 36,9.

V roce 2014 společnost vykázala:

- Tržby 600
- Spotřeba materiálu 200
- Zisk před zdaněním 400
- Daň 76
- Čistý zisk 324

Počáteční stav nerozděleného zisku v roce 2014 činil 200 a konečný stav činil 524.

Sazba daně ze zisku v obou letech byla 19 %.

Úkol

Jaký bude dopad opravy zásadní chyby do výsledovky a výkazu o změnách vlastního kapitálu podle IFRS?

Řešení

Výsledovka	2015	2014
Tržby	400	600
Spotřeba materiálu	200	206
Zisk před zdaněním	200	394
Daň	38	74,90
Čistý zisk	162	319,10

Výkaz o změnách VK	2015	2014
Původně vykázaný PS	524	200
Oprava základní chyby	-4,9	
Přepočtený PS	519,10	200
Čistý zisk	162	319,10
Konečný stav	681,10	519,10

Komentář: Manko na materiálu v částce 6, vzniklé v roce 2014, nebylo omylem zaúčtováno v účetním období roku 2014. Účetní výkazy za období 2014 byly přepočteny za účelem opravy této chyby.

Zadání 2

Obchodní společnost XYZ a.s. zjistila v roce 2015, že byla v tomto roce zaúčtována do nákladů faktura za služby provedené v roce 2014 ve výši 600 000 Kč. V roce 2015 vykazuje společnost výnosy 40 mil. Kč a náklady (včetně zaúčtované faktury z roku 2014) 20 mil. Kč. Sazba splatné daně je 19 %.

Počáteční stav nerozděleného zisku v roce 2014 činil 10.000 tis. Kč a konečný stav 23.770 tis. Kč.

V roce 2014 byly vykázány následující hodnoty

Výsledovka	2014
Tržby	35 000 000
Spotřeba materiálu	18 000 000
Zisk před zdaněním	17 000 000
Daň	3 230 000
Čistý zisk	13 770 000

Úkol

Jaký bude dopad opravy zásadní chyby do výsledovky a výkazu o změnách vlastního kapitálu podle IAS/IFRS?

Řešení

Výsledovka	2015	2014 opravený	2014 původní
Tržby	40 000 000	35 000 000	35 000 000
Spotřeba materiálu	19 400 000	18 600 000	18 000 000
Zisk před zdaněním	20 600 000	16 400 000	17 000 000
Daň	3 914 000	3 116 000	3 230 000
Čistý zisk	16 686 000	13 284 000	13 770 000

Výkaz o změnách VK	2015	2014
Původně vykázaný PS	23 770 000	10 000 000
Oprava základní chyby	-486 000	
Přepočtený PS	23 284 000	10 000 000
Čistý zisk	16 686 000	13 284 000
Konečný stav	39 970 000	23 284 000

Zadání 3

Společnost XYZ při přípravě účetní závěrky k 31. 12. 2015 zjistila, že v minulých letech chybně vykazovala výpůjční náklady z úvěru, kterým podnik financoval výstavbu budovy nového výrobního závodu. Výstavba byla zahájena v září 2013 a ukončena v červnu 2015.

Výše nákladů na výstavbu budovy v roce 2013 dosáhla 1.250 tis. Kč. Výše úvěru na výstavbu budovy čerpaného v plné výši od začátku října 2013 činila 10 mil. Kč a efektivní úroková sazba činila 8 % p.a. po celou dobu trvání úvěru. Úrok byl splatný čtvrtletně. Splacen byl na konci září 2015.

Životnost stavby je odhadována na 25 let a na konci této doby nebude mít budova žádnou prodejní hodnotu.

Následující údaje zachycují hodnoty výkazu o finanční situaci společnosti za rok 2015 a 2014 v tis. Kč:

Položka	31.12.2015	31.12.2014
Budova výrobního závodu	9 800	0
Nedokončená budova	0	6 800
Ostatní aktiva	2 500	7 580
Celkem aktiva	12 300	14 380
Základní kapitál	2 000	2 000
Nerozdělený zisk	1 650	980
Celkem vlastní kapitál	3 650	2 980
Úvěr	0	10 000
Ostatní závazky	8 650	1 400
Celkem závazky	8 650	11 400
Celkem pasiva	12 300	14 380

Úkol

Promítněte opravu chyby v účtování výpůjčních nákladů do výkazu o finanční situaci společnosti k 31. 12. 2015 a 31. 12. 2014. Neuvažujte odloženou daň.

Řešení

Výkaz o finanční situaci

Položka	31.12.2015	31.12.2014
Budova výrobního závodu (10.000 + 400 + 800 + 200 – 228)	11 172	0
Nedokončená budova (6.800 + 800 + 200)	0	7 800
Ostatní aktiva	2 500	7 580
Celkem aktiva	13 672	15 380
Základní kapitál	2 000	2 000
Nerozdělený zisk		
Nerozdělený zisk 2015 = 1.650 + 400 + 800 + 200 + 200 – 228		
Nerozdělený zisk 2014 = 980 + 800 + 200	3 022	1 980
Celkem vlastní kapitál	5 022	3 980
Úvěr	0	10 000
Ostatní závazky	8 650	1 400
Celkem závazky	8 650	11 400
Celkem pasiva	13 672	15 380

Výpočty:

Podle IAS 23 jsou výpůjční náklady aktivovány do pořizovací ceny způsobilých aktiv. Jedná se o opravu chyby, kterou je nutno dle IAS 8 opravit zpětně. To znamená zpětně aktivovat úroky v letech 2014 a 2015. Částka úroků za rok 2013 bude promítnuta proti počátečnímu zůstatku nerozděleného zisku k 1. 1. 2014.

Výše úroků za jednotlivé roky

2015	$10\,000 * 8\% * 6 \text{ měsíců}/12$	400
2014	$10\,000 * 8\%$	800
2013	$10\,000 * 8\% * 3 \text{ měsíce}/12$	200

Úroky za rok 2015 budou aktivovány pouze za 6 měsíců – do data zařazení.

Míra aktivace je 100%, protože úvěr je jediným zdrojem financování stavby.

Hodnota dokončené budovy k 30. 6. 2015 je 10.000 tis. Kč. Zůstatková hodnota budovy k 31. 12. 2015 ve výši 9 800 tis. Kč je vykázána po odečtení opravek za 6 měsíců roku 2015 (odpis při životnosti 25 let činí 4% - půlroční pak 2%).

Původní odpisy budovy vykázané v roce 2015 činily 200 tis. Kč. Nové pak 228 tis. Kč $(10\,000 + 400 + 800 + 200) / 25 \text{ let} * 6/12$

Shrnutí

Standard vymezuje účetní řešení pro změny v účetních odhadech, v účetních pravidlech a opravy chyb. Standard vymezuje definice používaných termínů účetní pravidla, změny v účetním odhadu a chyby. Účetní pravidla lze měnit pouze v případě, že změnu vyžaduje standard či jeho aplikace nebo že po změně pravidla podá účetní závěrka věrnější obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku. Změny v účetních pravidlech se provádějí retrospektivně. Účinek změny v účetním odhadu se provádí prospektivně. Oprava chyb minulých období se provádí retrospektivně.

Otázky k opakování

- 1) Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 8.
- 2) Definujte základní pojmy používané v IAS 8 (účetní pravidla, chyby, účetní odhady).
- 3) Definujte pojem významnost v souladu s IAS 8.
- 4) Vysvětlete pojmy prospektivní aplikace, retrospektivní aplikace, retrospektivní přepočty.

- 5) Definujte pojem neproveditelnost v souladu s IAS 8.
- 6) Vysvětlete způsob uznávání změn v účetních odhadech, účetních pravidlech a opravy chyb.

2.5 První aplikace IFRS – IFRS 1

IFRS 1 First - time Adoption of International Financial Reporting Standards

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a působnost IFRS 1.
- Vymezit účetní pravidla používaná při první aplikaci IFRS.
- Vysvětlit postup sestavení zahajovací rozvahy.
- Vyjmenovat výjimky používané při první aplikaci IFRS.
- Popsat způsob předkládání a zveřejňování účetní závěrky.

Cíl standardu

Podat návod, **jak přejít** z národních účetních standardů na systém IFRS a jak jej aplikovat.

Rozsah působnosti

Standard se používá pro přípravu účetních závěrek, které jsou poprvé sestaveny v souladu s IFRS a přípravu mezitímních účetních závěrek, zpracovaných v souladu s IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví za období tvořící část účetního období první aplikace IFRS. Pod pojem první aplikace patří ty účetní závěrky, které vysloveně deklarují plnou shodu s konceptem IFRS jsou zveřejněny.

Definice používaných termínů

Standard vymezuje definice používaných termínů:

První účetní závěrka v souladu s IFRS (first IFRS financial statements) - první aplikace IFRS - je první roční účetní závěrka, ve které účetní jednotka přijme IFRS na základě prohlášení o souladu s IFRS.

První vykazované období podle IFRS (first IFRS reporting period) je nejzazší vykazované období obsažené v první účetní závěrce jednotky v souladu s IFRS.

Datum přechodu na IFRS (date of transition to IFRS) je počátek prvního období, za které účetní jednotka předkládá úplné srovnávací informace podle IFRS .

Příklad

Podnik sestavoval účetní závěrku v souladu s IFRS pro potřeby konsolidace pro mateřskou společnost poprvé k 31.12.2012, současně sestavoval a zveřejňoval účetní závěrku v souladu s národními předpisy. K 31.12. 2015 je povinen sestavit a zveřejnit účetní závěrku v souladu s IFRS. Rozhodněte, která z účetních závěrek patří pod pojem „první aplikace“.

Řešení

Účetní závěrka sestavená pro potřeby mateřské společnosti nebyla zveřejněna, proto nespadá do kategorie první aplikace. Pod pojem první aplikace spadá účetní závěrka sestavená k 31.12.2015.

Uznání a oceňování

Podnik připraví k datu přechodu na vykazování podle IFRS počáteční výkaz o finanční pozici (opening IFRS statement of financial position). Ve výkazu použije pravidla, účinná k datu první účetní závěrky zpracované podle IFRS.

Pro sestavení výkazu o finanční pozici podnik překlasifikuje v souladu s IFRS aktiva a závazky, které byly vykázány jako jiný typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu podle pravidel, která podnik dosud používal.

V zahajovacím výkazu o finanční pozici podnik vykáže aktiva a závazky, jejichž uznání IFRS povolují, oceněné v souladu s IFRS. Aktiva a závazky, jejichž uznání IFRS nepovolují, podnik

nevykáže. Výsledný dopad změn v účetních pravidlech, které vyplývají z přechodu na IFRS vykáže v položce nerozděleného zisku, případně jiné položce vlastního kapitálu. Při sestavování účetní závěrky může podnik využít výjimek²¹.

Předkládání a zveřejňování

První účetní závěrka podle IFRS musí obsahovat srovnávací informace alespoň za jedno minulé období.

Podnik vysvětlí dopad přechodu na IFRS na finanční postavení, výkonnost a peněžní toky. V této souvislosti doloží rozdíl ve výši vlastního kapitálu a čistého zisku (nebo ztráty) zjištěné podle předchozích pravidel a podle IFRS k datu přechodu na IFRS a k datu poslední rozvahy předložené podle posledních pravidel. V rozdílech musí být jednoznačně rozlišena oprava zásadních chyb a změna v účetních pravidlech.

Příklad

Účetní jednotka má povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s IFRS k 31.12.2016. Stanovte datum přechodu na IFRS, datum sestavení zahajovací rozvahy. Která pravidla při sestavení zahajovací rozvahy podnik použije.

Řešení

Datum přechodu je 1.1.2015, k tomuto datu podnik sestaví zahajovací rozvahy. Při jejím sestavení použije znění standardů platná k 31.12.2016.

Zdůvodnění:

Datum přechodu je počátek prvního období, za které účetní jednotka předkládá úplné srovnávací informace podle IFRS při své první účetní závěrce podle IFRS. Pokud účetní jednotka sestavuje účetní závěrku k 31.12.2016, musí předložit srovnávací informace alespoň za jedno minulé období, tj. rok 2015, počátek tohoto období je 1.1.2015. Při přípravě zahajovací rozvahy podnik použije účetní pravidla, účinná k datu první účetní závěrky, zpracované podle IFRS, což je 31.12.2016.

Vybrané pokyny pro použití IFRS 1

- IAS 12 – Daně ze zisku: Odložená daň se stanovuje z rozdílu mezi účetní a daňovou základnou jednotlivých položek zahajovací rozvahy.
- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení: Pokud podnik používá při odepisování daňové sazby, které nezobrazují skutečné opotřebení majetku, účetní hodnota aktiva k datu zahajovací rozvahy musí být přepočítána.
- IAS 17 – Leasing: Správně klasifikovat leasingy jako operativní a finanční.
- IAS 18 – Výnosy: Pokud daná transakce nesplňuje kritéria pro vykázání výnosů, podnik sníží počáteční stav nerozděleného zisku.
- IAS 38 - Nehmotná aktiva: Uznat pouze ta nehmotná aktiva, která vyhovují ustanovením IAS 38.

Příklad z praxe

Zadání

Je možno v souladu s IFRS 1 použít při prvním použití standardů IFRS pro ocenění pozemků, budov a zařízení, nebo nehmotných aktiv jako východisko pro ocenění aktiv jejich reálnou hodnotu (fair value), ale v dalších letech neprovádět pravidelné testování reálných hodnot tak, jak to požaduje standard IAS 16?

²¹ Existují dobrovolné výjimky, týkající se například podnikových kombinací provedených před zahajovací rozvahou podle IAS/IFRS, přecenění aktiv, kumulovaných kurzových rozdílů a podobně. Povinné výjimky se například týkají zákazu retrospektivní aplikace u odúčtování finančních instrumentů nebo odhadů.

Řešení

Ano. Obecně je v rámci modelu pořizovací ceny zakázáno přeceňovat majetek směrem nahoru. Při prvním převodu na mezinárodní účetní standardy však IFRS 1 umožňuje výjimku - společnost může v zahajovací rozvaze přecenit výše uvedený majetek na fair value. Tato fair value se pro další období považuje za výchozí ocenění modelu pořizovací ceny tzn., že dále se již v rámci tohoto modelu směrem nahoru nepřeceňuje.

Jedná se o užití reálné hodnoty jako tzv. domnělé pořizovací ceny, kterou IFRS 1 definuje jako „částku použitou jako náhrada za pořizovací náklady nebo zůstatkové hodnoty k určitému datu. Následné odpisování vychází z předpokladu, že účetní jednotka ke stanovenému datu aktivum nebo závazek prvotně uznala a že se příslušné pořizovací náklady rovnaly domnělé pořizovací ceně.“

Pokud účetní jednotka ve svém počátečním výkazu o finanční pozici podle IFRS použije reálnou hodnotu jako domnělou pořizovací cenu položky pozemků, budov a zařízení, investičního nemovitého majetku nebo nehmotného aktiva, zveřejní ve své první účetní závěrce podle IFRS pro každou položku na řádku počátečního výkazu o finanční pozici podle IFRS:

- (a) úhrn těchto reálných hodnot; a
- (b) úhrn úprav účetních hodnot vykázaných podle předchozích účetních standardů.

Shrnutí

Standard IFRS 1 se používá pro přípravu účetních závěrek, které jsou poprvé sestaveny v souladu s IFRS. Podnik připraví k datu přechodu na vykazování podle IFRS zahajovací výkaz o finanční pozici. Při přípravě výkazu o finanční pozici a první účetní závěrky podle IFRS podnik použije účetní pravidla, účinná k datu první účetní závěrky zpracované podle IFRS. Pro sestavení zahajovacího výkazu o finanční pozici podnik překlasifikuje v souladu s IFRS aktiva a závazky, které byly vykázané jako jiný typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu podle pravidel, která podnik dosud používal. Výsledný dopad změn v účetních pravidlech, které vyplývají z přechodu na IFRS vykáže v položce nerozděleného zisku, případně jiné položce vlastního kapitálu. Při sestavování účetní závěrky může podnik využít výjimek uvedených ve standardu. Standard obsahuje vybrané pokyny, vztahující se k aplikaci ostatních standardů.

Otázky k opakování:

- 1) Vymezte cíl a působnost IFRS 1.
- 2) Charakterizujte účetní pravidla používaná při první aplikaci IFRS.
- 3) Vysvětlete postup sestavení zahajovacího výkazu o finanční pozici.
- 4) Vyjmenujte výjimky používané při první aplikaci IFRS.
- 5) Popište způsob předkládání a zveřejňování účetní závěrky.

2.6 Výkaz peněžních toků – IAS 7

IAS 7 Statement of Cash Flows

Cíl

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 7.
- Definovat peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty, peněžní toky.
- Popsat hlavní (provozní) činnost podniku, investiční činnost podniku a financování.
- Vymezit položky, zařazené d hlavní činnosti, do investiční činnosti a do financování.
- Charakterizovat přímou a nepřímou metodu sestavení peněžních toků.

Cíl standardu

Cílem standardu je požadovat poskytování informací o proběhlých změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky prostřednictvím výkazu peněžních toků.

Rozsah působnosti

Všechny účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v souladu s IFRS, sestavují výkaz peněžních toků v souladu s požadavky tohoto standardu a vykazují jej jako nedílnou součást účetní závěrky.

Definice používaných termínů

Peněžní prostředky (cash) zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.

Peněžní ekvivalenty (cash equivalents) jsou krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky a u nichž riziko změny hodnot není významné.

Peněžní toky (cash flows) jsou přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Hlavní (provozní) činnost (operating activities) představuje hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti, které nejsou investiční činnosti nebo financování.

Investiční činnost (investing activities) představuje nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů.

Financování (financing activities) jsou činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého finančního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.

Předložení výkazu peněžních toků

Ve výkazu peněžních toků jsou vykázány peněžní toky v členění na hlavní (provozní) činnost, investiční činnost a financování.

Účetní jednotka vykazuje své peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti, investiční činnosti a financování způsobem, který je nejvhodnější s ohledem na její podnikatelské aktivity.

Hlavní provozní činnost

Částka peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti je klíčovým ukazatelem rozsahu, v němž činnosti účetní jednotky vytvořily dostatečné peněžní toky k udržení provozní kapacity peněžní jednotky. Peněžní toky z provozní činnosti jsou prvotně odvozeny z hlavních výdělečných činností účetní jednotky.

Příklady:

- Peněžní příjmy z prodeje zboží a poskytování služeb.
- Peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a jiného výnosu.
- Peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb.
- Peněžní úhrady zaměstnancům a platby jejich jménem.
- Peněžní příjmy a úhrady pojišťovny.
- Peněžní úhrady a vratky daní ze zisku (některé výjimky patří po investiční nebo finanční činnosti).

- Peněžní úhrady a příjmy z cenných papírů, držených za účelem prodeje.
- Peněžní půjčky a úvěry poskytované finančními institucemi.

Investiční činnost

Zveřejnění peněžních toků z investiční činnosti je důležité, protože peněžní toky vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny výdaje na prostředky určené pro vytváření budoucího zisku a peněžních toků.

Příklady:

- Peněžní úhrady nebo příjmy za nabytí nebo prodej pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv.
- Peněžní úhrady nebo příjmy za nabytí nebo prodej nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek a podílů ve společných podnicích.
- Peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám (jiné než půjčky a úvěry poskytnuté finančním institucím) nebo příjmy z jejich splátek.

Financování

Samostatné zveřejnění peněžních toků z financování je důležité, protože je užitečné pro předvídaní nároků na budoucí peněžní toky všech, kteří účetní jednotce poskytují kapitál.

Příklady.

- Peněžní příjmy z emitovaných akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu.
- Peněžní úhrady vlastníkům za nabytí nebo zpětný odkup akcií účetní jednotky.
- Peněžní příjmy z emise dluhových cenných papírů, úvěrů, vydání směnek, emise dluhopisů, hypoték.
- Peněžní splátky vypůjčených částek
- Peněžní úhrady nájemce představující snížení neplaceného závazku vztahujícího se k finančnímu leasingu.

Specifické položky

Některé z položek nemají jednoznačné zařazení, účetní jednotka se může rozhodnout, do které části peněžních toků je zařadí.

Příklady:

- Úrok a dividendy – mohou být zařazeny do provozní, finanční i investiční činnosti.
- Daně ze zisku – obvykle v provozní činnosti, možno i do finanční nebo investiční.

Vykazování peněžních toků z hlavní (provozní) činnosti

Účetní jednotka vykazuje peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti za použití:

- **Přímé** metody, pomocí níž jsou zveřejněny hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad.
- **Nepřímé** metody, pomocí níž jsou čistý zisk nebo ztráta upraveny o účinky transakcí nepeněžní povahy, o jakékoliv dopady odložení či časového rozlišení, týkající se minulých nebo budoucích peněžních příjmů či úhrad z hlavní činnosti, a položky výnosů či nákladů spojené s investičními nebo finančními peněžními toky.

Při přímé metodě mohou být informace o hlavních třídách hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad získány:

- Z účetních záznamů.
- Úpravou tržeb z prodeje, nákladů prodeje a jiných položek ve výsledovce o:
 - Změny stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období.
 - Jiné nepeněžní položky.
 - Jiné položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

Při nepřímé metodě je čistý tok peněžní tok z provozní činnosti stanoven úpravou zisku nebo ztráty o vlivy:

- Změn stavu zásob a provozních pohledávek za období.

- Nepeněžní položky, jako jsou odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované zisky a či ztráty z cizích měn, nerozdělené zisky přidružených podniků a menšinové podíly.
- A všechny další položky, jejichž peněžní účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

Standards nepředepisují povinný formát výkazu peněžních toků, v dodatku uvádí příklad na sestavení peněžních toků přímou i nepřímou metodou, viz. tabulky 9 a 10.

Tabulka 9 Vzor výkazu cash flow – přímá metoda

Přímá metoda sestavení peněžních toků - vzor
Peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti
Peněžní příjmy od zákazníků
Peněžní výdaje dodavatelům a zaměstnancům
*Peněžní prostředky vytvořené z provozních operací
Zaplacené úroky
Zaplacená daň ze zisku
**Čisté peněžní prostředky z hlavní (provozní) činnosti
Peněžní toky z investiční činnosti
Výdaj za nabytí dceřiného podniku, očištěný od peněžních prostředků
Výdaj za nákup pozemků, budov a zařízení
Příjem z prodeje zařízení
Přijatý úrok
Přijaté dividendy
**Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti
Peněžní toky z financování
Příjem z vydání základního kapitálu
Příjem z dlouhodobých výpůjček
Úhrada závazků z finančního leasingu
Zaplacené dividendy
**Čisté peněžní prostředky z financování
Netto přírůstek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty k počátku období
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty ke konci období

Zdroj: Vlastní zpracování podle IAS 7

Tabulka 10 Vzor výkazu cash flow – nepřímá metoda

Nepřímá metoda sestavení peněžních toků - vzor
Peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti
Zisk před zdaněním
Úpravy o:
Odpisy
Kurzová ztráta
Výnosy z investic
Úrokový náklad
Změna stavu pohledávek
Změna stavu zásob
Změna stavu závazků

<i>* Peněžní prostředky vytvořené z provozních operací</i>
Zaplacené úroky
Zaplacená daň ze zisku
** Čisté peněžní prostředky z hlavní (provozní) činnosti
Peněžní toky z investiční činnosti
Výdaj za nabytí dceřiného podniku, očištěný od peněžních prostředků
Výdaj za nákup pozemků, budov a zařízení
Příjem z prodeje zařízení
Přijatý úrok
Přijaté dividendy
** Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti
Peněžní toky z financování
Příjem z vydání základního kapitálu
Příjem z dlouhodobých výpůjček
Úhrada závazků z finančního leasingu
Zaplacené dividendy
** Čisté peněžní prostředky z financování
Netto přírůstek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty k počátku období
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty ke konci období

Zdroj: Vlastní zpracování podle IAS 7

Příklad

Společnost s ručením omezeným vykazovala k 1.1. a k 31.12. běžného roku následující zůstatky rozvahových položek:

Položka	Stav k 1.1.	Stav k 31.12.
Software		2 000
Samostatné věci movité		34 000
Oprávkky k software		400
Oprávkky k samostatným věcem movitým		5 600
Materiál na skladě		1 200
Zboží v prodejně		10 800
Pokladna		2 000
Bankovní účty	40 000	12 000
Odběratelé		5 800
Poskytnuté provozní zálohy		1 200
Dodavatelé		5 400
Dlužná daň z příjmů		2 000
Náklady příštích období		1 000
Výdaje příštích období		600
Základní kapitál	40 000	40 000
Dlouhodobé bankovní úvěry		12 000

Dále vykazovala k 31. 12. běžného roku následující zůstatky nákladů a výnosů:

Položka	Částka	Položka	Částka
Výnosy		Náklady	
Tržby za zboží	72 000	Prodané zboží	56 000
Ostatní provozní výnosy	7 400	Opravy a udržování	2 000
Úroky	600	Ostatní služby (nájemné)	1 800
		Mzdové náklady	3 000
		Zákonné sociální pojištění	1 000
		Ostatní provozní náklady	1 400
		Odpisy dlouhodobého majetku	6 000
		Úroky	800
		Daň z příjmů - splatná	4 000

Z uvedených zůstatků sestavte výkaz cash flow společnosti s ručením omezeným k 31. 12. běžného roku nepřímou metodou. Nakoupený dlouhodobý majetek je všečen uhrazen.

Výkaz peněžních toků – nepřímá metoda	Částka
Peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti	
Zisk před zdaněním	8 000
Úpravy o nepeněžní operace:	
Odpisy	6 000
Úrokový výnos	-600
Úrokový náklad	+800
* Peněžní toky z provozní činnosti před změnami pracovního kapitálu	14 200
Změna stavu pohledávek	-8 000
Změna stavu zásob	-12 000
Změna stavu závazků	+6 000
* Peněžní prostředky vytvořené z provozních operací	200
Zaplacené úroky	-800
Zaplacená daň ze zisku	- 2000
**Čisté peněžní prostředky z hlavní (provozní) činnosti	-2 600
Peněžní toky z investiční činnosti	
Výdaj za nabytí dceřiného podniku, očištěný od peněžních prostředků	
Výdaj za nákup pozemků, budov a zařízení	-36 000
Příjem z prodeje zařízení	
Přijatý úrok	+600
Přijaté dividendy	
**Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti	-35 400
Peněžní toky z financování	
Příjem z vydání základního kapitálu	
Příjem z dlouhodobých výpůjček	+12 000
Úhrada závazků z finančního leasingu	
Zaplacené dividendy	
**Čisté peněžní prostředky z financování	12 000
Netto přírůstek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	-26 000
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty k počátku období	40 000
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty ke konci období	14 000

Postup:

Zisk před zdaněním:

$$\text{Výnosy} - \text{náklady (bez daně z příjmu)} = 80\,000 - 72\,000 = 8\,000$$

Úprava o nepeněžní operace:

Upravíme o položky, které jsou obsaženy v zisku, ale nemají vliv na peněžní toky, jako jsou:

- Odpisy stálých aktiv (+) s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých aktiv, a dále umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a goodwillu (+/-).
- Změna stavu opravných položek, rezerv.
- Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv (-/+) (vyúčtování do výnosů "-", do nákladů "+").
- Výnosy z dividend a podílů na zisku (-).
- Vyúčtované nákladové úroky (+) s výjimkou kapitalizovaných úroků, a vyúčtované výnosové úroky (-).
- Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace.

Výpočet:

$$+ 6000 \text{ (odpisy)} - 600 \text{ (úrokový výnos)} + 800 \text{ (nákladové úroky)}$$

Mezisoučet:

* Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami = $8\,000 + 6000 - 600 + 800 = 14\,200$

Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu

Provedeme úpravy, které souvisí se změnami pracovního kapitálu, jako jsou:

- Změna stavu pohledávek z provozní činnosti (+/-), aktivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních
- Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti (+/-), pasivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů pasivních
- Změna stavu zásob (+/-)
- Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů

Výpočet:

Pohledávky: $5\,800 \text{ (odběratelé)} + 1\,200 \text{ (poskytnuté provozní zálohy)} + 1\,000 \text{ (náklady příštích období)} = 8\,000$

Zásoby: $10\,200 \text{ (materiál)} + 1\,800 \text{ (zboží)} = 12\,000$

Závazky: $5\,400 \text{ (dodavatelé)} + 600 \text{ (výdaje příštích období)} = 6\,000$

Poznámka: Počáteční stav pohledávek, zásob i závazků je roven 0. Zvýšení aktivních položek se od peněžního toku odečítá, snížení připočítá. U závazků se snížení odečítá a zvýšení připočítá.

Mezisoučet:

*Peněžní prostředky vytvořené z provozních operací = * Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami + Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu = $14\,200 + (-8\,000 - 12\,000 + 6\,000) = 200$

Další úpravy o:

- Vyplocené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků (-).
- Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za minulá období (-).
- Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy, které tvoří mimořádný výsledek hospodaření včetně uhrazené splatné daně z příjmů z mimořádné činnosti.
- Přijaté dividendy a podíly na zisku (+).

Výpočet:

$$- 800 \text{ (úroky)} - 2\,000 \text{ (zaplacená daň ze zisku)}$$

Mezisoučet:

*** Čistý peněžní tok z provozní činnosti = $200 - 800 - 2\,000 = -2\,600$

Peněžní toky z investiční činnosti

Mezi peněžní toky z investiční činnosti patří:

- Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv.
- Příjmy z prodeje stálých aktiv.
- Přijaté úroky.
- Půjčky a úvěry spřízněným osobám.

Výpočet:

$$- 2\,000 \text{ (pořízení software)} - 34\,000 \text{ (samostatné movité věci)} + 600 = - 35\,400$$

Mezisoučet:

$$*** \text{ Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti} = - 35\,400$$

Peněžní toky z finančních činností

Mezi peněžní toky z finančních činností patří:

- Dopady změn dlouhodobých závazků, popřípadě takových krátkodobých závazků, které spadají do oblasti finanční činnosti (například některé provozní úvěry) na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty.
- Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
- Zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů z titulu zvýšení základního kapitálu, emisního ážia, popřípadě rezervního fondu včetně složených záloh na toto zvýšení (+).
- Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům (-).
- Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů (+).
- Úhrada ztráty společníky (+).

Výpočet:

$$+ 12\,000 \text{ (příjem z dlouhodobých výpůjček)}$$

$$*** \text{ Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti} = 12\,000$$

Netto přírůstek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů = Čisté peněžní prostředky z hlavní (provozní) činnosti + Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti + Čisté peněžní prostředky z financování = $- 2\,600 - 35\,400 + 12\,000 = - 26\,000$

40 000 (Počáteční stav peněžních prostředků) – 26 000 (Netto přírůstek peněžních prostředků) = 14 000 (Konečný stav peněžních prostředků)

Konečný stav peněžních prostředků ve výkazu peněžních toků musí souhlasit s konečným stavem peněžních prostředků v rozvaze.

Příklady z praxe

Zadání 1

V následujících tabulkách jsou uvedeny výkazy o finanční situaci podniku XYZ k 31. 12. 2015 a 31. 12. 2014 a výkaz o úplném výsledku tohoto podniku za rok končící 31. 12. 2015 společně vysvětlujícími poznámkami.

Výkaz o finanční situaci (tis. Kč)	31. 12. 2015	31. 12. 2014
Pozemky, budovy a zařízení (pozn. a)	9 800	10 430
Finanční investice (pozn. b)	4 600	3 800
Odložená daň	1 750	1 625
Zásoby	3 150	2 380
Pohledávky	3 210	2 970
Peníze v bance	1 980	1 120
Celkem aktiva	24 490	22 325
Základní kapitál	10 000	10 000
Nerozdělené zisky	3 640	4 695
Fond z přecenění	780	180
Vlastní kapitál celkem	14 420	14 875
Závazky z dluhopisů (10%)	2 500	2 500
Rezervy (pozn. c)	1 250	970
Závazky z obchodního styku	3 980	2 680
Závazky z dividend	1 370	180
Daně	970	1 120
Závazky celkem	10 070	7 450
Celkem pasiva	24 490	22 325

Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 2015 (tis. Kč)	31. 12. 2015
Tržby	40 650
Náklady na prodané výrobky	-35 730
Hrubý zisk	4 920
Čisté provozní náklady	-1 700
Úroky (pozn. d)	-250
Zisk před zdaněním	2 970
Daň ze zisku	-1 240
Zisk po zdanění	1 730
Počáteční zůstatek nerozděleného zisku	4 695
Rozdělení zisku – dividendy	-2 785
Konečný zůstatek nerozdělného zisku	3 640

Poznámky:

- a) Pozemky, budovy a zařízení – přehled pohybu zůstatků (tis. Kč)

	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková hodnota
31. 12. 2015	18 500	8 700	9 800
31. 12. 2014	17 850	7 420	10 430

V provozních nákladech je zahrnuta ztráta z likvidace jednoho z výrobních zařízení podniku ve výši 525 tis. Kč.

Na konci prosince 2015 podnik pořídil nové výrobní zařízení za 2.075 tis. Kč. Faktura byla dodavateli zaplacená do 31. 12. 2015 jen částečně – ve výši 1.000 tis. Kč. V roce 2015 podnik nepořídil ani nevyřadil žádný jiný dlouhodobý hmotný majetek.

- b) Dlouhodobá finanční investice je klasifikována jako držená k prodeji ve smyslu IAS 39 Finanční nástroje, účtování a oceňování. Ocenění finanční investice ve výkazu o finanční situaci k 31. 12. 2015 a 31. 12. 2014 odpovídá její aktuální reálné hodnotě.
- c) Podnik vytváří rezervu na záruční opravy při prodeji zboží a následně ji používá pro úhradu oprav vráceného vadného zboží. V roce 2015 podnik vydal na záruční opravy celkem 1.130 tis. Kč.
- d) Úroky z dluhopisů jsou hrazeny 1x ročně k 31. 1. následujícího kalendářního roku. K 31. 1. 2015 byly zaplacené úroky v celkové výši 200 tis. Kč.
- e) Daňová sazba podniku je 25%.

Úkol

Sestavte výkaz o peněžních tocích podniku za rok končící 31. 12. 2015 v souladu s pravidly IFRS.

Řešení

Výkaz o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 2015 (tis. Kč)	Výpočet	31. 12. 2015
Provozní zisk před zdaněním	(2 970 + 250)	3 220
Úpravy o nepeněžní operace:		2 985
Odpisy	(výpočet 1)	2 180
Pohyb zůstatku rezervy	(1 250 – 970)	280
Ztráta z vyřazení výrobního zařízení	(výpočet 1)	525
Provozní peněžní toky před změnami pracovního kapitálu		6 205
Změna pracovního kapitálu:		-835
Zvýšení pohledávek	(3 210 – 2 970)	-240
Zvýšení zásob	(3 150 – 2 380)	-770
Zvýšení závazků	(3 980 – 2 680 – 1 075 (výpočet 1) – 50 (výpočet 4))	175
Placené úroky	(výpočet 4)	-200
Zaplacená daň ze zisku	(výpočet 2)	-1 715
Peněžní toky z provozní činnosti		3 455
Pořízení dlouhodobého majetku	(výpočet 1)	-1 000
Peněžní toky z investiční činnosti		-1 000
Vyplacené dividendy	(výpočet 3)	-1 595
Peněžní toky z finanční činnosti		-1 595
Čisté peněžní toky za rok končící 31. 12. 2015		860
Počáteční zůstatek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů		1 120
Konečný zůstatek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů		1 980

Výpočty

1. Pohyby pozemků, budov a zařízení za rok 2015

	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková hodnota
Počáteční zůstatek k 1. 1. 2015	17 850	7 420	10 430
Likvidace výrobního zařízení	-1 425	900	-525
Pořízení nového výrobního zařízení	2 075	0	2 075
Roční odpisy	0	-2 180	-2 180
Konečný zůstatek k 31. 12. 2015	18 500	8 700	9 800

Závazek související s pořízením nového výrobního zařízení nebyl k 31. 12. 2015 zcela uhrazen. Z tohoto důvodu je ve výkazu peněžních toků vykázán výdaj na pořízení dlouhodobých aktiv pouze ve výši 1.000 tis. Kč a nesplacený závazek je zároveň vyloučen ze změny zůstatku závazků v části vykazující peněžní toky z provozní činnosti.

2. Zaplacená daň ze zisku za rok 2015

	Splatná daň (závazek)	Odložená daň (pohledávka)	Celkem
Počáteční zůstatek	-1 120	1 625	
Pohyb odložené daně proti fondu z přecenění (viz. níže)		-200	
Zaplacená daň (dopočet)	1 715		
Náklad ve výsledovce (dopočet dle celkového daňového nákladu)	-1 565	325	-1 240
Konečný zůstatek	-970	1 750	

Do fondu z přecenění bylo v roce 2015 promítnuto přecenění finanční investice na reálnou hodnotu ve výši 800 tis. Kč (4 600 – 3 800). Odložená daňová pohledávka byla v souvislosti s tímto přeceněním snížena o 200 tis. Kč (800 * 25 %).

3. Vyplacené dividendy v roce 2015

Počáteční zůstatek závazků z dividend	180
Rozdělení zisku 2015 – přiznané dividendy	2 785
Vyplacené dividendy (180 + 2.785 – 1.370)	-1 595
Konečný zůstatek závazků z dividend	1 370

4. Vyplacené úroky v roce 2015

Zaplacené úroky v roce 2015	-200
Zaúčtované závazky z úroků 2015	250
Změna stavu závazků z úroků	50

Zadání 2

Společnost vykázala k 31. 12. následující údaje:

Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12.	tis. Kč
Tržby	2 880
Náklady na prodané výkony	-1 152
Hrubý zisk	1 728
Správní náklady	-230
Odbytové náklady	-274
Zisk z provozní činnosti	1 224
Nákladové úroky	-27
Výnosy z investic	111
Zisk před zdaněním	1 308
Daň	-812
Zisk po zdanění	496
Počáteční zůstatek nerozděleného zisku	2 304
Rozdělení zisku – dividendy	-480
Konečný zůstatek nerozdělného zisku	2 320

Výkaz o finanční situaci (tis. Kč)	31.12.	Minulé období
Stálá aktiva	12 298	11 669
Finanční investice	1 000	1 000
Oběžná aktiva		
Zásoby	266	217
Pohledávky	370	340
Peněžní prostředky	184	127
Oběžná aktiva celkem	820	684
Aktiva celkem	14 118	13 353
Vlastní kapitál		
Základní kapitál	8 200	8 200
Fond z přecenění	300	
Nerozdělený zisk	2 320	2 304
Vlastní kapitál celkem	10 820	10 504
Dlouhodobé závazky		
Dluhopisy	300	240
Odložená daň	1 920	1 704
Krátkodobé závazky		
Závazky z obchodních vztahů	135	120
Daň splatná	607	521
Navržené dividendy	336	264
Krátkodobé závazky celkem	1 078	905
Pasiva celkem	14 118	13 353

Poznámky: Zisk z provozní činnosti je stanoven po odpisech ve výši 1 471 tis. Kč a ztráty z vyřazení zařízení ve výši 504 tis. Kč.

Pohyby dlouhodobého majetku v běžném roce:

Stálá aktiva v tis. Kč	Nemovitosti	Zařízení	Celkem
Pořizovací cena k 1. 1.	12 000	10 800	22 800
Přírůstky	0	2 880	2 880
Přecenění	300	0	300
Vyřazení	0	-1 920	- 1 920
Ocenění k 31.12	12 300	11 760	24 060
Oprávky k 1.1.	1 440	9 691	11 131
Odpisy běžného období	240	1 231	1 471
Vyřazení	0	-840	-840
Oprávky k 31.12.	1 680	10 082	11 762
Zůstatková hodnota k 1.1.	10 620	1 678	12 298
Zůstatková hodnota k 31.12.	10 560	1 109	11 669

Úkol

Sestavte výkaz o peněžních tocích podniku za rok končící 31. 12. v souladu s pravidly IFRS.

Řešení

	Tis. Kč
Hotovostní toky z provozní činnosti	
Čistý zisk před zdaněním	1 308
Úpravy o	
Odpisy	1 471
Ztráta z prodeje stálých aktiv	504
Příjem z investic	-111
Nákladové úroky	27
Provozní zisk před změnami pracovního kapitálu	3 199
Zvýšení obchodních a jiných pohledávek	-30
Zvýšení zásob	-49
Zvýšení obchodních závazků	15
Peněžní prostředky vytvořené provozní činností	3 135
Placené úroky	-27
Placená daň ze zisku	-510
Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti	2 598
Hotovostní toky z investiční činnosti	
Nákup pozemků, budov a movitých věcí	- 2 880
Příjmy z prodeje stálých aktiv	576
Přijaté dividendy	111
Čisté peněžní prostředky použité v investiční činnosti	-2 193
Hotovostní toky z finanční činnosti	
Příjmy z dlouhodobých úvěrových zdrojů	60
Placené dividendy	-408
Čisté peněžní prostředky použité ve finanční činnosti	-348
Čisté zvýšení peněžních prostředků	58
Peněžní prostředky na začátku období	127
Peněžní prostředky na konci období	184

Shrnutí

Výkaz peněžních toků poskytuje informace o proběhlých změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky. Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání. Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné. Standard rozděluje peněžní toky na peněžní toky z hlavních (provozních) činností, investičních činností a financování.

Hlavní (provozní) činnost představuje hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti, které nejsou investičními činnostmi nebo financováním. Investiční činnost představuje nabývání a pozbytování dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů. Financování jsou činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.

Standard uvádí dvě metody sestavování výkazu o peněžních tocích, přímou a nepřímou metodu.

Otázky k opakování

- 1) Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 7 – Výkazy peněžních toků.
- 2) Definujte základní pojmy (peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty, peněžní toky, hlavní činnost, investiční činnost, finanční činnosti).
- 3) Popište přímou a nepřímou metodu sestavení výkazu peněžních toků.

2.7 Pozemky, budovy a zařízení – IAS 16

IAS 16 Property, Plant and Equipment

Cíl kapitoly

Po prostudování této kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 16.
- Definovat základní pojmy používané v IAS 16.
- Vymezit podmínky uznávání pozemků, budov a zařízení.
- Charakterizovat způsoby ocenění pozemků, budov a zařízení.
- Vysvětlit způsoby odepisování pozemků, budov a zařízení.
- Vysvětlit podmínky vyřazení a likvidace pozemků, budov a zařízení.
- Vymezit údaje nutné ke zveřejnění.

Cíl standardu

Cílem standardu je **popsat** přístup k účtování pozemků, budov a zařízení. Základní problém spočívá v časovém uznání aktiv, určení jejich účetní hodnoty a účtování odpisů.

Rozsah působnosti

Standard se aplikuje na účtování pozemků budov a zařízení s výjimkou, kdy jiný standard požaduje odlišný postup. Standard se nepoužívá pro lesy a podobné obnovitelné zdroje, práva k nerostům, průzkum a těžbu nerostů, ropy a pod.

Definice používaných termínů

Pozemky, budovy, zařízení (property, plant and equipment) jsou hmotná aktiva, která podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, pro pronájem jiným, nebo k administrativním účelům a očekává se, že budou používány více než jedno období.

Odpis (depreciation) je systematickým rozvrhováním odepisovatelné částky aktiva během doby jeho použitelnosti.

Odepisovatelná částka (depreciable value) je náklad na pořízení aktiva nebo jiná částka zastupující náklad v účetní závěrce, minus jeho zbytková hodnota.

Doba použitelnosti (useful life) je období, během kterého se očekává, že aktivum bude používáno podnikem, nebo doba potřebná pro očekávaný objem výroby nebo podobných jednotek, které budou podnikem z aktiva získány.

Pořizovací náklady (cost) aktiva je peněžní částka nebo zaplacené peněžní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiv v době jeho pořízení nebo výstavby.

Zbytková hodnota (residual value) je čistá částka, kterou podnik očekává, že získá za dané aktivum na konci doby jeho použitelnosti po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s jeho vyřazením.

Reálná hodnota (fair value) je částka, za niž aktivum může být směněno mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek.

Ztráta ze snížení hodnoty (impairment loss) je částka, o kterou účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku.

Účetní hodnota (carrying amount) je částka, v níž je aktivum vykázáno v rozvaze po odečtení opravěk a kumulovaných ztrát ze snížení jeho hodnoty.

Zpětně získatelná částka (recoverable amount) je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užívání

Hodnota z užívání (value in use) je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že je položka bude vytvářet v podnikání.

Uznání pozemků, budov a zařízení

Standard uznává položky pozemků, budov a zařízení jako aktivum, jestliže je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek (podnik musí obdržet prospěch přisuzovaný aktivu a postoupí rizika s tím spojená).

Požizovací náklady tohoto aktiva musí být spolehlivě měřeny.

Členění položek

Standard vymezuje podmínky pro definování samostatné položky pozemků, budov a zařízení a požaduje použít kritéria v definici podle specifických typů podniků.

Dovoluje agregovat jednotlivé nevýznamné položky.

Za položku pozemků, budov a zařízení jsou považovány i hlavní náhradní díly a součásti zařízení, pokud se předpokládá, že je podnik bude užívat více než jedno účetní období nebo pokud je možné je použít pouze ve vztahu k položce pozemků, budov a zařízení.

V případě, že jednotlivé části aktiva mají různou dobu použitelnosti, považuje standard za vhodné rozdělit je do jednotlivých částí a účtovat o nich a odepisovat je odděleně.

Příklad – Komponentní odepisování

Podnik vlastní strojní zařízení za 250, které má dobu životnosti 4 roky. Součástí strojního zařízení je náhradní díl v ceně 50, který se zcela nahrazuje každé dva roky.

Řešení

Strojní zařízení rozdělíme na dvě části, které budeme samostatně evidovat a odepisovat. Strojní zařízení bez náhradního dílu v hodnotě 200, které budeme odepisovat po dobu 4 let, náhradní díl v hodnotě 50, který se bude odepisovat po dobu 2 let, následně se vyřadí a nahradí novým.

Výpočet odpisů a zůstatkové ceny

Odpis strojního zařízení $200 / 4 = 50$

Odpis náhradního dílu $50 / 2 = 25$

Zůstatková cena v 1. roce $250 - 75 = 175$

Zůstatková cena ve 2. roce $250 - 150 + 50$ (výměna náhradního dílu) = 150

Zůstatková cena ve 3. roce $250 - 175 = 75$

Zůstatková cena ve 4. roce $250 - 250 = 0$

Odpisy a zůstatková cena

	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4
Odpis strojního zařízení bez náhradního dílu	50	50	50	50
Odpis náhradního dílu	25	25	25	25
Oprávký celkem	75	100 ¹⁾	175	250
Zůstatková cena	175	150	75	0

¹⁾ Oprávky se sníží o hodnotu vyřazeného náhradního dílu 150 (oprávky za dva roky) – 50 (vyřazení odepsaného náhradního dílu) = 100

Účtování

A - Strojní zařízení	
PS	200

A – Náhradní díl	
PS	50
4.	50

Odpisy stroje	
1a.	50
2a.	50
5a.	50
6a.	50

Oprávký ke stroji	
1a.	50
2b.	50
5a.	50
6a.	50

Odpisy náhradního dílu		Oprávký k náhradnímu dílu	
1b.	25	3.	50
2b.	25	1b.	25
5b.	25	2a.	25
6b.	25	5b.	25
		6b.	25
Dodavatelé			
	4.	50	

Účetní případy

Číslo	Název operace	Částka
1a.	Odpis stroje v prvním roce	50
1b.	Odpis náhradního dílu v prvním roce	25
2a.	Odpis stroje ve druhém roce	50
2b.	Odpis náhradního dílu ve druhém roce	25
3.	Vyřazení odepsaného náhradního dílu	50
4.	Pořízení nového náhradního dílu	50
5a.	Odpis stroje ve třetím roce	50
5b.	Odpis náhradního dílu ve třetím roce	25
6a.	Odpis stroje ve čtvrtém roce	50
6b.	Odpis náhradního dílu ve čtvrtém roce	25

Ocenění pozemků, budov a zařízení

Položky pozemků, budov a zařízení, které jsou uznány jako aktivum, se na počátku oceňují pořizovacími náklady.

Pořizovací náklady se skládají z nákupní ceny a dovozních cel, daní, které nelze nárokovat a přímo přiřaditelných nákladů určených k uvedení aktiva do provozu. Slevy a obchodní rabaty se odečítají.

Mezi přímo přiřaditelné náklady standard zařazuje např. náklad na přípravu místa, náklady na dopravu a manipulaci, náklady na demontáž, přemístění a montáž, poplatky profesním specialistům apod.

Náklady spojené s vyřazením aktiva a uvedením místa do původního stavu jsou součástí pořizovací ceny aktiva.

Správní a režijní náklady jsou součástí nákladů na pozemky, budovy a zařízení, pokud jsou přímo vztaheny k pořízení aktiva nebo zavádějí aktivum do provozu.

Náklady na záběh a předvýrobní náklady jsou součástí nákladů aktiva, jen pokud jsou nezbytné k jeho uvedení do provozu.

Počáteční provozní ztráty jsou uznány jako náklad.

Náklady na pořízení aktiva vyrobeného ve vlastní režii jsou stanoveny stejně jako u nakoupeného aktiva.

Do hodnoty aktiva nemohou být zahrnuty nadměrně spotřebovaný materiál a nadměrná práce.

Do ocenění aktiva se zahrnují výpůjční náklady v souladu s IAS 23²².

Účetní hodnota aktiva může být snížena o dotaci (IAS 20)²³.

²² Jako součást pořizovacích nákladů aktiv lze aktivovat ty výpůjční náklady, které jsou přímo vztaheny k výstavbě či výrobě aktiva, pokud si podnik vypůjčil peněžní prostředky za účelem získání určitého aktiva. Aktivace výpůjčních nákladů jako součást pořizovacích nákladů způsobilého aktiva začíná, když jsou vynakládány výdaje za aktivum, jsou vynaloženy výpůjční náklady a probíhají nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Aktivace výpůjčních nákladů skončí, když jsou skončeny veškeré podstatné činnosti nezbytné pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho využití či prodej.

Pokud je platba za pořízení položky pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém horizontu, je pořizovací cena aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a současnou hodnotou je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku.

Příklad – Pořízení dlouhodobého majetku na splátky

1.1.2014 Podnik zakoupil budovu v ceně 110, úhrada je splatná následovně: 50 při podpisu smlouvy, 40 k 31.12.2014 a 20 k 31.12.2015. Průměrná úroková sazba výpůjček podniku je 12 %.

Řešení

Pokud je platba za pořízení položky pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém horizontu, je pořizovací cena aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a současnou hodnotou je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku.

Vypočítáme současnou hodnotu závazku podle vzorce:

$$\sum_{t=1}^m \frac{P}{(1+i)^n}$$

P – jednotlivé splátky

i – úroková míra

n – počet diskontovaných splátek

Současná hodnota závazku	$50 + (40 / 1,12) + (20 / 1,12^2) = 101,7$
Pořizovací cena budovy	101,7

Hodnota úroku se vypočítá z počátečního stavu závazku na začátku účetního období, splátka se rozdělí na snížení závazku a úrok.

Časové rozložení splátek					
Rok	Počáteční stav závazku	Úrok	Splátka	Snížení závazku	Konečný stav závazku
1.	51,7	6,2	40	33,8	17,9
2.	17,9	2,1	20	17,9	0

Účtování

Budova		Závazky			
1.	101,7		50		1. 101,7
			33,8		
			17,9		
N - Úrok		Peníze			
3.	6,2		PS		2. 50
			XX		3. 40
					4. 20

²³ Státní dotace, které se vztahují k aktivům, mohou být zaúčtovány jako snížení hodnoty aktiva nebo jako odložený výnos.

Účetní případy

Číslo	Název operace	Částka
1.	Pořízení budovy	101,7
2.	První splátka	50
3.	Druhá splátka	40
	- snížení závazku	33,8
	- úrok*	6,2
4.	Třetí splátka	20
	- snížení závazku	17,9
	- úrok	2,1

*Každá z úročených splátek se rozdělí na snížení závazku a úrok.

Součástí pořizovací ceny aktiva jsou náklady na uvedení místa do původního stavu.

Příklad – Náklady spojené s vyřazením aktiva a uvedením místa do původního stavu

Podnik staví skládku domovního odpadu, náklady související s pořízením jsou 500. Životnost skládky se předpokládá na 20 let, po skončení životnosti je třeba provést rekultivaci místa. Hodnota nákladů na rekultivaci se nyní odhaduje na 100. Průměrná úroková míra činí 6 % p.a.

Řešení

Náklady spojené s vyřazením aktiva a uvedením místa do původního stavu se aktivují do pořizovací ceny.

Zvýšení pořizovací ceny aktiva se účtuje oproti rezervě.

Pokud je platba za pořízení položky pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém horizontu, je pořizovací cena aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a současnou hodnotou je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku.

Úrok se v každém roce zaúčtuje do nákladů a zvyšuje rezervu. V posledním roce je hodnota rezervy rovna 100.

Současná hodnota nákladů na rekultivaci	$100 / (1+0,06)^{20} = 31$
Pořizovací cena aktiva	$500 + 31 = 531$

Časové rozložení úroku				
Rok	Počáteční stav rezervy	Výpočet úroku	Úrok	Konečný stav rezervy
1.	31	$31 \cdot 0,06$	1,86	32,86
2.	32,86	$32,86 \cdot 0,06$	1,97	34,83
3.	34,83	$34,83 \cdot 0,06$	2,09	36,92
4.	36,92	$36,92 \cdot 0,06$	2,21	39,13
↓				
20.	100

Konečný stav rezervy bude ve dvacátém roce 100.

Účtování pořízení aktiva

A – pořizovací cena aktiva	
PS	500
1.	31

Rezerva	
1.	31
2.	1,86
3.	1,97
.	
KS	100

	N-úrok
2.	1,86
3.	1,97

Účetní případy

Číslo	Název operace	Částka
	Počáteční stav pořizovací ceny aktiva	500
1.	Náklady spojené s rekultivací	31
2.	Úrok v prvním roce	1,86
3.	Úrok ve druhém roce	1,97
4.	Úrok ve třetím roce	2,09

Následné výdaje

Standard stanovuje, že následné výdaje které se vztahují k položce pozemků, budov a zařízení, které již byly uznány jako aktivum, mohou být uznány jako zvýšení účetní hodnoty aktiva jen tehdy, jestliže je pravděpodobné, že podniku přinesou budoucí ekonomické užitky nad původně odhadnutý výkon aktiva.

Všechny ostatní následné výdaje by měly být uznány jako náklad ovlivňující zisk v období, s nímž věcně a časově souvisí.

Navazující ocenění

Pro následné ocenění nehmotných aktiv existují dva modely, model **pořizovací ceny** a model **přecenění**.

Při použití modelu pořizovací ceny je položka hmotných aktiv uváděna v hodnotě svých nákladů pořízení po odečtení opravěk a ztrát ze snížení hodnoty.

Model přecenění uvádí, že položka hmotných aktiv může být vykázána v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných opravěk a ztrát ze snížení hodnoty.

Reálnou hodnotou pozemků, budov a zařízení je obvykle jejich tržní cena, která bývá stanovena odborným odhadem. Při přecenění jedné položky pozemků, budov a zařízení je třeba přecenit celou třídu, do které aktivum patří²⁴. Standard doporučuje provádět přecenění každých 3 až 5 let.

Pokud dochází k přecenění hmotného aktiva, je třeba současně přecenit i oprávkky. Standard navrhuje dva způsoby přecenění opravěk. Oprávkky lze přepočítat stejným poměrem jako změnu brutto účetní hodnoty aktiva, nebo oprávkky lze vyloučit z účetnictví proti brutto účetní hodnotě aktiva a netto částka je pak přepočtena na přeceněnou částku aktiva.

Pokud je výsledkem přecenění zvýšená účetní hodnota aktiv, zvýšení se zaúčtuje přímo ve prospěch vlastního kapitálu, v položce fond z přecenění. Snížení hodnoty z přecenění se zaúčtuje oproti odpovídajícímu přebytku v rozsahu, v němž snížení nepřevyšuje částku přebytku u stejného aktiva.

Jestliže je výsledkem přecenění snížená účetní hodnota aktiva, zaúčtuje se jako náklad. Za určitých podmínek²⁵ může být rozdíl z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu převeden do nerozděleného zisku.

²⁴ Standard definuje třídu pozemků budov a zařízení jako seskupení aktiv stejné povahy, které podnik užívá ke své činnosti. Příklad jednotlivých tříd může být následující: pozemky, budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství, kancelářské zařízení.

²⁵ Rozdíl lze převést do nerozděleného zisku tehdy, pokud je realizován, například při likvidaci nebo vyřazení aktiva, kterého se týká, případně se fond z přecenění každoročně snižuje o rozdíl mezi původními a přeceněnými odpisy ve prospěch nerozděleného zisku.

Příklad

Účetní jednotka vlastní budovu, pořizovací cena je 2 000, oprávky k budově 500. Doba použitelnosti budovy byla stanovena na 40 let. Po deseti letech byla budova přeceněna na reálnou hodnotu 1 800.

Řešení 1

Navýšení pořizovací ceny i oprávek

Roční odpis budovy $2\,000 / 40 = 50$

Oprávky v desátém roce $10 * 50 = 500$

Zůstatková cena po 10 letech $2\,000 - 500 = 1\,500$

Reálná hodnota 1 800

Aktivum bude přeceněno v poměru $1\,800 / 1\,500 = 1,2$ (reálná hodnota/zůstatková cena)

Při použití metody navýšení pořizovací ceny i oprávek navýšíme pořizovací cenu i oprávky 1,2krát.

Zvýšená pořizovací cena $2\,000 * 1,2 = 2\,400$

Přeceněné oprávky $500 * 1,2 = 600$

V účetnictví navýšíme hodnotu budovy i oprávek o rozdíl mezi původní cenou a reálnou hodnotou, rozdíl se zobrazí v položce vlastního kapitálu „Fond z přecenění“.

Fond z přecenění se každoročně snižuje o rozdíl mezi původními odpisy (50) a přeceněnými odpisy ($1\,800 / 30 = 60$), rozdíl je 10, ve prospěch Nerozděleného zisku.

Účtování

Budova		Oprávky k budově		
PS	2 000	PS	500	
1a.	400	1b.	100	
	2 400		600	
Nerozdělený zisk		Fond z přecenění		
	2.	10	1c.	300

Účetní případy

Číslo	Název operace	Částka
	Počáteční stav pořizovací ceny budovy	2 000
1a.	Zúčtování přecenění - budova	400
1b.	Zúčtování přecenění - oprávky	100
1c.	Fond z přecenění	300
2.	Zúčtování fondu z přecenění	10

Řešení 2

Vyloučení oprávek

Roční odpis budovy $2\,000 / 40 = 50$

Oprávky v desátém roce $10 * 50 = 500$

Zůstatková cena po 10 letech $2\,000 - 500 = 1\,500$

Reálná hodnota 1 800

Při použití metody vyloučení oprávek účetně vyloučíme oprávky oproti pořizovací ceně budovy a přeceňujeme pouze netto hodnotu budovy, rozdíl se zobrazí ve Fondu z přecenění.

Účtování

Budova		Oprávkky k budově	
PS	2 000	1.	500
2.	300		
	1 800		
Nerozdělený zisk		Fond z přecenění	
	3.	10	
		3.	10
		2.	300

Účetní případy

Číslo	Název operace	Částka
	Počáteční stav pořizovací ceny budovy	2 000
1.	Vyloučení opravek	500
2.	Zúčtování přecenění	300
3.	Zúčtování fondu z přecenění	10

Odpisy

Odpis je systematickým rozvrhováním odepisovatelné částky aktiva během doby jeho použitelnosti. Stanovení doby použitelnosti závisí na očekávaném použití aktiva, na očekávaném opotřebením a zastarávání, úsudku a zkušenostech vedení podniku a pod.

Je možno používat různé metody odepisování, které mají odrážet způsob, jak jsou ekonomické užitky z aktiva využívány v podniku. Můžeme použít metodu lineárního odepisování, výkonovou metodu, metodu DDB (double declining balance method), metodu SYD (sum of the years digits).

Odpis je zachycován jako náklad.

Doba a metoda odepisování se ověřují na konci každého účetního období a pokud dochází k rozdílu od původně plánované doby použitelnosti, může být změněna.

Příklad

Účetní jednotka vlastní výrobní zařízení, pořizovací cena je 880. Doba použitelnosti byla stanovena na 4 roky zbytková hodnota je 40. Předpokládá se že výrobní zařízení vyrobí 100 ks výrobků za dobu své životnosti.

Řešení

Metoda rovnoměrného odepisování

pořizovací cena – zbytková hodnota / doba použitelnosti

$$880 - 40 / 4 = 210$$

Metoda DDB

Je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající základně. Vypočte se základní procento tak, že se 100% vydělí dobou použitelnosti aktiva a vynásobí dvěma. V prvním roce odepisování se odpis vypočítá jako % DDB z pořizovací ceny, v dalších letech ze zůstatkové ceny. Při výpočtu se nebere v úvahu zbytková hodnota, ta se zohledňuje v posledním roce odepisování, kdy se hodnota odpisu upraví tak, aby bylo aktivum odepsáno do zbytkové hodnoty.

$$\% \text{ DDB} = 2 * (100\% / \text{doba použitelnosti})$$

$$\% \text{ DDB} = 2 * (100\% / 4) = 50\%$$

Odpis v prvním roce 50 % z 880 = 440, zůstatková cena 440

Odpis ve druhém roce 50 % z 440 = 220, zůstatková cena 220

Odpis ve třetím roce 50 % z 220 = 110, zůstatková cena 110

Odpis ve čtvrtém roce 50 % ze 110 = 55, zbytková hodnota je 40, musíme odepsat do zbytkové hodnoty, odpis bude 110 - 40 = 70

Metoda SYD

Je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní základně.

Odpis = (zbyvajících počet let životnosti / suma roků životnosti) * (pořizovací cena – zbytková hodnota)

Suma roků životnosti znamená součet číslic jednotlivých roků životnosti, v našem případě 1+2+3+4=10

Odpis v prvním roce $4/10 * (880 - 40) = 336$

Odpis ve druhém roce $3/10 * 840 = 252$

Odpis ve třetím roce $2/10 * 840 = 168$

Odpis ve čtvrtém roce $1/10 * 840 = 84$

Výkonová metoda

pořizovací cena – zbytková hodnota / předpokládané výkony (počet výrobků, najeté kilometry apod.)

$(880 - 40) / 100 = 8,4$ na jeden výrobek

Přehled odpisů

Rok	Rovnoměrné odepisování	Metoda DDB	Metoda SYD	Výkonová metoda
1.	210	440	336	8,4 / výrobek
2.	210	220	252	
3.	210	110	168	
4.	210	70	84	
Celkem	840	840	840	

Likvidace a vyřazení

Položky pozemků, budov a zařízení se vyloučí z rozvahy, pokud je aktivum trvale vyřazeno z užívání a z jeho používání se neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky. Zisky nebo ztráty plynoucí z likvidace a vyřazení pozemků, budov a zařízení se určí jako rozdíl mezi odhadnutým čistým výnosem z prodeje a vykázanou účetní hodnotou aktiva a vykáží se jako výnos nebo náklad ve výsledovce.

Zveřejňování údajů o pozemcích, budovách a zařízeních

Standard doporučuje zveřejnit v účetní závěrce pro každou položku pozemků, budov a zařízení:

- Použité způsoby ocenění.
- Odpisové metody.
- Doba použitelnost nebo odpisová sazba.
- Hrubá účetní cena (brutto) a akumulované odpisy na začátku a na konci účetního období.
- Porovnání počátečních a konečných zůstatků a z toho vyplývající přírůstky a úbytky.
- Přírůstky v rámci podnikových kombinací.
- Částky přecenění.
- Snížení účetní hodnoty.
- Zpětné zvýšení hodnoty.
- Částky odpisů.
- Kurzové rozdíly při nákupu ze zahraničí.

- Omezení vlastních práv k aktivům (záruky za závazky).
- Účetní politiky pro odhady nákladů na obnovu pozemků, budov a zařízení.
- Částka výdajů na pozemky, budovy a zařízení nezařazené do užívání.

Příklady z praxe

Zadání 1

Podnik pořídil a uvedl do užívání k 1. 1. dlouhodobý hmotný majetek za 10 mil. Kč, jehož životnost se odhaduje na 4 roky. Součástí tohoto majetku je jedna komponenta v hodnotě 200 000 Kč, s jejíž výměnou se počítá po dvou letech používání majetku. Zbytková hodnota dlouhodobého majetku je odhadována na 100 000 Kč. Podnik používá rovnoměrný způsob účetního odpisování.

Úkol

Do připravených tabulek vyčíslete za jednotlivé roky v souladu s pravidly IFRS

- jaká bude výše odpisů dlouhodobého majetku,
- jaká bude účetní hodnota dlouhodobého majetku v jednotlivých letech,
- jaký bude dopad odpisů a výměna komponenty do výsledku hospodaření.

Řešení

Rok	Odpis majetku	Odpis komponenty	Účetní hodnota majetku	Dopad do výsledku hospodaření
1	2 425 000,-	100 000,-	7 375 000,-	2 525 000,-
2	2 425 000,-	100 000,-	4 950 000,-	2 525 000,-
3	2 425 000,-	100 000,-	2 525 000,-	2 525 000,-
4	2 425 000,-	100 000,-	100 000,-	2 525 000,-
Celkem	9 700 000,-	400 000,-	100 000,-	10 100 000,-

Zadání 2

Stavební podnik pořídil a uvedl do užívání k 1. 1. sledovaného účetního období CNC stroj za 14 160 000 Kč, jehož životnost se odhaduje 6 na let. Součástí tohoto majetku jsou dvě výměnné komponenty:

- komponenta v hodnotě 900 000 Kč s předpokládanou životností 2 roky
- komponenta hodnotě 600 000 Kč s předpokládanou životností 3 roky

Zbytková hodnota zařízení se přepokládá 180 000 Kč. Podnik používá rovnoměrný způsob účetního odpisování.

Úkol

Do připravených tabulek vyčíslete za jednotlivé roky v souladu s pravidly IFRS

- jaká bude výše odpisů dlouhodobého majetku,
- jaká bude účetní hodnota dlouhodobého majetku v jednotlivých letech,
- jaký bude dopad odpisů a výměna komponenty do výsledku hospodaření.

Řešení

Rok	CNC stroj	1. komponenta	2. komponenta	Účetní hodnota zařízení	Dopad do výsledku hospodaření
1.	2 080 000,-	450 000,-	200 000,-	10 580 000,-	2 730 000,-
2.	2 080 000,-	450 000,-	200 000,-	8 500 000,-	2 730 000,-
3.	2 080 000,-	450 000,-	200 000,-	6 420 000,-	2 730 000,-

Rok	CNC stroj	1. komponenta	2. komponenta	Účetní hodnota zařízení	Dopad do výsledku hospodaření
4.	2 080 000,-	450 000,-	200 000,-	4 340 000,-	2 730 000,-
5.	2 080 000,-	450 000,-	200 000,-	2 260 000,-	2 730 000,-
6.	2 080 000,-	450 000,-	200 000,-	180 000,-	2 730 000,-
Celkem	12 480 000,-	2 700 000,-	1 200 000,-		16 380 000,-

Zadání 3

Společnost ABC pořídila počátkem roku 2012 budovu v pořizovací ceně 20 mil. Kč, a protože se jedná o nemovitost v centru Prahy a zároveň o jedinou budovu v portfoliu dlouhodobých hmotných aktiv, rozhodlo se vedení společnosti aplikovat pro její vykazování model přecenění. Na konci roku 2015 stanovil profesionálně kvalifikovaný znalec tržní cenu budovy na částku 22 mil. Kč. Původní odhad doby použitelnosti stanovený na 20 let se nemění. Zbytková hodnota není uvažována. Metoda odpisování zvolena lineární.

Úkol

Ilustrujte možnosti účetního zachycení přecenění budovy a zhodnoťte rozdílné dopady.

Řešení

Společnost si pro oceňování budovy po dobu její použitelnosti vybrala v kontextu IAS 16 model přecenění, který následně musí aplikovat na všechny položky vymezené třídy. Neboť drží a vykazuje pouze jednu budovu, která sama tvoří třídu položky Pozemky, budovy a zařízení označenou např. „Budovy“, splňuje společnost nastavenou podmínku.

Na konci roku 2015, před přeceněním budovy, vykazuje společnost v souvislosti s budovou:

- Pořizovací náklady = 20 000 tis. Kč
- Oprávky = 3 000 tis. Kč
- Zůstatková cena = 17 000 tis. Kč

K technickému provedení přecenění poskytuje IAS 16 alternativní postupy:

1. Navýšení pořizovací ceny i opravek

Poměrný přepočítání opravek i původní pořizovací ceny s cílem získat účetní hodnotu rovnou přeceněné částce. K zachycení přecenění je třeba stanovit % nárůstu hodnoty aktiva:

$$\% = \frac{\text{přeceněná částka}}{\text{aktuální účetní hodnota}} = \frac{22\,000}{17\,000} = 1,2941 \approx 29,41\% \text{ nárůst}$$

Upravené hodnoty pořizovací ceny a opravek:

- Pořizovací cena = $20\,000 \times 1,2941 = 25\,882$
- Oprávky = $3\,000 \times 1,2941 = 3\,882$
- Zůstatková hodnota = 22 000

Zvýšení zůstatkové hodnoty o 5 000 tis. Kč na tržní cenu je zachyceno zároveň jako zvýšení fondu z přecenění ve vlastním kapitálu, resp. jako součást ostatního souhrnného výsledku.

2. Vyloučení opravek

V tomto případě jsou oprávky ve výši 3 000 tis. Kč eliminovány proti pořizovacím nákladům 20 000 tis. Kč a výsledná hodnota je navýšena o 5 000 tis. Kč směrem k tržní ceně odhadnuté na částku 22 000 tis. Kč. Současně je zvýšen fond z přecenění ve vlastním kapitálu o 5 000 tis. Kč, resp. ostatní souhrnný výsledek.

Zadání 4

Společnost XYZ vlastní budovu, jejíž dobu použitelnosti odhadla na 50 let. Po pěti letech se společnost rozhodla budovu přecenit na reálnou hodnotu 19 000 000 Kč. K datu přecenění budova vykazuje následující hodnoty:

- Pořizovací cena = 20 000 tis. Kč

- Oprávky = 2 000 tis. Kč
- Zůstatková hodnota = 18 000 tis. Kč

Úkol

Zaúčtujte všechny účetní případy související s přeceněním na reálnou hodnotu 19 000 000 Kč oběma možnými způsoby přepočtení opravek dle pravidel IFRS. Zjistěte výši následných odpisů a analyzujte jejich zaúčtování.

Řešení

	Původní údaje	Přepočet opravek	Nulování opravek
Pořizovací cena	20 000 000 Kč	21 110 000 Kč	20 000 000 Kč
Oprávky	- 2 000 000 Kč	- 2 110 000 Kč	- 1 000 000 Kč
Zůstatková cena	18 000 000 Kč	19 000 000 Kč	19 000 000 Kč

Zaúčtování:

MD budovy	1 110 tis. Kč	DAL oprávky	110 tis. Kč
		DAL fond z přecenění	1 000 tis. Kč

Výše ročních odpisů po přecenění: 19 000 000/45 let = 422 222 Kč

Výše původních ročních odpisů: 20 000 000/50 let = 400 000 Kč

Navýšení odpisu bude účtováno:

422 222 Kč	MD Odpisy / DAL Oprávky
22 222 Kč	MD Fond z přecenění / DAL Nerozdělný zisk

Zadání 5

Společnost ABC provozuje obchodní řetězec v zemi, kde byla zavedena nová legislativa, která požaduje po vlastních obchodů nainstalování protipožárního systému. Instalace nového systému neumožňuje vlastníkovu obchodu dosáhnout větších tržeb než se předpokládalo před několika lety při pořízení prodejen. V minulosti v obchodech nevznikl žádný požár a vedení předpokládá, že existuje jen velmi malá pravděpodobnost, že v budoucnu vznikne. Nepředpokládá se, že by instalace protipožárního systému snížila provozní náklady pod úroveň nákladů původně odhadovaných v době pořízení obchodů.

Úkol

Může společnost aktivovat výdaje s ohledem na aktivum, které nemá žádnou okamžitou hodnotu z pohledu společnosti?

Řešení

Ačkoliv protipožární systém sám společnosti ABC žádný ekonomický přínos do budoucna nezpůsobí, umožňuje jí získat ekonomické užitky ze souvisejících aktiv, v tomto případě z provozování obchodu jako celku. Bez jeho pořízení a instalace by musela společnost obchody zavřít. Proto protipožární systém splňuje podmínky pro uznání jako aktiva dle IAS 16 – položky Pozemky, budovy a zařízení.

Ocenění takovéto položky Pozemků, budov a zařízení je výsledkem vzájemného působení IAS 16 a IAS 36 Snížení hodnoty aktiv. Je-li uvažován každý obchod za penězotvornou jednotku dle IAS 36, nesmí jeho účetní hodnota vč. protipožárního systému převýšit jeho zpětně získatelnou částku. Pokud by pořízení takového aktiva vedlo k navýšení účetní hodnoty nad zpětně získatelnou částku, musí být vyplývající rozdíl uznán jako ztráta ze snížení hodnoty aktiva snižující výsledek hospodaření v období pořízení.

Zadání 6

Developerská společnost nakoupila několik pozemků, na jejichž rozloze plánuje v pěti etapách výstavbu bytových jednotek a kancelářských budov. Pozemek plánovaný k využití ve čtvrté a páté etapě byl na dobu jednoho roku pronajat jiné společnosti jako parkoviště pro těžkou techniku.

Úkol

Lze nahodilý příjem z pronájmu pozemku odečíst od pořizovacích nákladů aktiva?

Řešení

Příjem z pronájmu pozemku jako parkoviště je uznán jako výnos ve výsledovce v daném období poskytnutí služby (jako „ostatní výnosy / other income“). Podnikání v oblasti pronájmu parkovacích míst je neplánované vzhledem k podnikatelské aktivitě společnosti a jejímu developerskému plánu. Jde tak o nahodilé činnosti, které nemají v souladu s IAS 16 vliv na výši pořizovacích nákladů pozemku.

Zadání 7

Společnost ABC provozující rozsáhlou síť čerpacích stanic se rozhodla dále expandovat a vybudovat již 45. čerpací stanici. Každá čerpací stanice má omezenou dobu použitelnosti a společnost je povinna po 20 letech jejího užívání stanici odstranit a sanovat lokalitu jejího umístění. Náklady na vybudování čerpací stanice činí 40 mil. Kč a společnost odhaduje výdaje spojené s likvidací stanice a sanaci lokality ve výši 10 mil. Diskontní sazba činí 5 % p.a.

Úkol

Stanovte výši pořizovacích nákladů uznanou v aktivech k okamžiku pořízení a následný dopad do účetních výkazů vyplývající z aktiva v prvním roce užívání?

Řešení

1. Pořizovací náklady čerpací stanice:

Pořizovací náklady = náklady na vybudování + současná hodnota odhadovaných výdajů spojených s likvidací a sanací

Pořizovací náklady = 40 000 + 10 000 / (1+0,05)²⁰ = 40 000 + 3 769 = 43 769 tis. Kč

Odpis čerpací stanice = 43 769 / 20 = 2 188 tis. Kč

2. Závazek (rezerva) na sanaci lokality čerpací stanice:

Počáteční ocenění závazku (rezervy) odpovídá současné hodnotě odhadovaných budoucích výdajů, tj. 3 769 tis. Kč

Ocenění závazku je postupně navyšováno směrem k odhadovanému peněžnímu toku. Úprava rezervy v prvním roce:

Narůst rezervy v prvním roce = 3 769 × 0,05 = 188 tis. Kč

Zůstatek rezervy na konci prvního roku = 3 769 + 188 = 3 957 tis. Kč

Propočty veličin na straně aktiv a závazků po dobu používání čerpací stanice:

Rok	Dopad na závazky			Dopad na aktiva		Celkový dopad na náklady
	Diskontní sazba	Časový nárůst rezervy	Rezerva na likvidaci aktiva	Zůstatková cena aktiva	Odpis	
0			3 769	43 769		
1	5%	188	3 957	41 581	2 188	2 377
2	5%	198	4 155	39 392	2 188	2 386
3	5%	208	4 363	37 204	2 188	2 396
4	5%	218	4 581	35 015	2 188	2 407
.						
.						

Rok	Dopad na závazky			Dopad na aktiva		Celkový dopad na náklady
	Diskontní sazba	Časový nárůst rezervy	Rezerva na likvidaci aktiva	Zůstatková cena aktiva	Odpis	
.						
18	5%	432	9 071	4 377	2 188	2 620
19	5%	454	9 524	2 188	2 188	2 642
20	5%	476	10 000	0	2 188	2 665
Celkem		6 231			43 769	50 000

Shrnutí

Cílem IAS 16 je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení. Základní problém spočívá v časovém uznání aktiv, určení jejich účetní hodnoty a účtování odpisů. Standard se aplikuje na účtování pozemků budov a zařízení s určitými výjimkami. Standard vymezuje definice používaných termínů pozemky, budovy a zařízení, odpis, odepisovatelná částka, doba použitelnosti, náklad, zbytková hodnota, reálná hodnota, ztráta ze snížení hodnoty, účetní hodnota, zpětně získatelná částka, hodnota z užívání. Standard uznává položky pozemků, budov a zařízení jako aktivum, jestliže je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek Standard vymezuje podmínky pro definování samostatných položek pozemků, budov a zařízení. Nevýznamné položky povoluje agregovat. Standard definuje ocenění položek pozemků, budov a zařízení pořizovacími náklady, které se skládají při pořízení z nákupní ceny a přímo přiřaditelných nákladů. Standard stanovuje podmínky uznávání následných výdajů. Pro následné ocenění položek pozemků, budov a zařízení standard uvádí model pořizovací ceny a model přecenění, buď v hodnotě nákladů na pořízení po odečtení opravek nebo v reálné hodnotě. Standard uvádí podmínky pro přepočtení opravek při následném přecenění aktiva na reálnou hodnotu. Standard řeší problém odepisování pozemků, budov a zařízení, stanovení odepisovatelné částky, doby použitelnosti a zvolení vhodné metody odepisování. Odpis je uznávám jako náklad. Stanovuje podmínky pro likvidaci a vyřazení pozemků, budov a zařízení a o uznávání nákladů a výnosů souvisejících s likvidací a vyřazením ve výsledovce. Standard vymezuje údaje, které musí podnik zveřejnit.

Otázky k opakování

- 1) Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 16.
- 2) Definujte základní pojmy (pozemky, budovy a zařízení, odpis, odepisovatelná částka, doba použitelnosti, náklad, zbytková hodnota, reálná hodnota, ztráta ze snížení hodnoty, zpětně získatelná částka, účetní hodnota, hodnota z užívání).
- 3) Charakterizujte podmínky uznávání pozemků, budov a zařízení.
- 4) Vysvětlete způsoby ocenění pozemků, budov a zařízení (ocenění při pořízení, následné výdaje, přecenění položek pozemků, budov a zařízení a přepočtení opravek).
- 5) Popište způsoby odepisování pozemků, budov a zařízení.
- 6) Vysvětlete postup vyřazení a likvidace pozemků, budov a zařízení.

2.8 Nehmotná aktiva - IAS 38

IAS 38 Intangible Assets

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 38.
- Definovat základní pojmy používané v IAS 38.
- Vymezit podmínky uznávání nehmotných aktiv.
- Charakterizovat způsoby ocenění nehmotných aktiv.
- Vysvětlit způsoby odepisování nehmotných aktiv.
- Vysvětlit podmínky vyřazení a likvidace nehmotných aktiv.

Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit pravidla účetního zobrazení nehmotných aktiv.

Rozsah působnosti

Standard se zabývá všemi nehmotnými aktivy kromě těch, kterými se zabývají jiný standardy (IAS 32 – Finanční nástroje, IAS 12 – Daně ze zisku, IAS 11 – Stavební smlouvy apod.).

Definice používaných termínů

Standard vymezuje definice používaných termínů:

Nehmotné aktivum (intangible asset) je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a které je drženo za účelem použití ve výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení.

Aktivum (asset) je zdroj využívaný podnikem jako výsledek minulých událostí a u kterého se očekává, že z něj poplyne podniku budoucí ekonomický prospěch.

Výzkum (research) je původní plánované zkoumání prováděné s cílem získávat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.

Vývoj (development) je využití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nových nebo zdokonalených materiálů a výrobků před zahájením jejich komerčního využití.

Odpisování (amortisation) je systematické snižování odepisovatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použití.

Odepsatelná částka (depreciable amount) jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka, která je nahlazuje v účetních výkazech.

Doba použitelnosti (useful life) je buď doba, po kterou se předpokládá, že bude aktivum využíváno nebo očekávané množství výrobků nebo podobných jednotek, které je možno využitím aktiva získat.

Náklad na pořízení aktiva (cost) je částka peněžních prostředků vynaložených na pořízení aktiva, v době jeho nabytí nebo vytvoření.

Zbytková hodnota (residual value) je částka, kterou podnik získá na konci jeho použitelnosti po odečtení předpokládaných nákladů na vyřazení.

Reálná hodnota (fair value) aktiva je částka, za kterou by aktivum mohlo být směněno mezi ochotnými a znalými partnery.

Aktivní trh (active market) je trh, na kterém platí že položky, se kterými se obchoduje jsou stejnorodé, obvykle je možno najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci a informace o cenách jsou veřejně dostupné.

Ztráta ze snížení hodnoty (impairment loss) je částka, o kterou je účetní hodnota aktiva nižší než realizovatelná hodnota.

Peněžní aktivum (monetary assets) jsou držené peníze a aktiva, získaná v pevných nebo stanovitelných peněžních částkách.

Účetní hodnota (carrying amount) je částka, ve které je aktivum vyjádřeno v rozvaze po odečtení všech kumulovaných odpisů a ztrát ze snížení hodnoty aktiva.

Definiční znaky nehmotného aktiva

Nehmotná aktiva jsou vykázána, pokud vyhovují definici nehmotného aktiva a lze je spolehlivě ocenit. Nehmotná aktiva musí vyhovovat definičním znakům nehmotného aktiva jako jsou identifikovatelnost (identifiability), ovládání (control) zdroje a existence budoucího ekonomického prospěchu (future economic benefit).

- **Identifikovatelnost**

Nehmotné aktivum je identifikovatelné, pokud je samostatné a je možno vymezit ekonomický přínos, který plyne z jeho využitelnosti. Nehmotné aktivum je třeba jednoznačně odlišit od goodwillu.

- **Ovládání aktiva**

Podnik ovládá nehmotné aktivum, jestliže může získat ekonomický prospěch plynoucí z tohoto aktiva a může omezit ostatním přístup k tomuto prospěchu.

- **Budoucí ekonomický prospěch**

Budoucí ekonomický prospěch plynoucí z aktiva může představovat výnosy z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiné užítky.

Nehmotnými aktivy v souladu s IAS 38 nejsou zřizovací výdaje, výdaje na reklamní a propagační činnost, výdaje na zaškolení nebo reorganizaci podniku. Z položek, vytvořených vlastní činností nejsou nehmotnými aktivy výdaje na výzkum, obchodní značky, názvy periodik, vydavatelské tituly, seznamy zákazníků atp.

Rozpoznání a oceňování nehmotných aktiv

Uznat konkrétní položku jako nehmotné aktivum lze pouze tehdy, pokud tato položka splňuje definici nehmotného aktiva a kritéria jeho uznání (identifikovatelnost, ovládání, budoucí ekonomický prospěch). Oceňování nehmotných aktiv souvisí se způsobem jejich pořízení.

- **Samostatné pořízení**

Při samostatném pořízení se nehmotné aktivum oceňuje pořizovacími náklady. Pořizovací náklady nehmotného aktiva zahrnují jeho kupní cenu, včetně všech dovozních cel a nevratných daní a další přímo přiřaditelné výdaje vynaložené v souvislosti s přípravou aktiva pro jeho využití.

- **Pořízení nehmotného aktiva jako část podnikové kombinace**

Při pořízení nehmotného aktiva jako součásti podnikové kombinace podle IFRS 3 Podnikové kombinace jsou pořizovací náklady vyjádřeny reálnou hodnotou ke dni akvizice.

Nabyvatel podle tohoto standardu účtuje k datu akvizice samostatně goodwill a nabyté nehmotné aktivum, pokud lze spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu.

Příklad

Podnik A získal v rámci podnikové kombinace 100% účast v podniku B. Reálná hodnota podnikových aktiv je 150, prodejní cena 250. Podnik B vlastní obchodní značku XX, jejíž reálná hodnota byla stanovena na 30. Dále vlastní seznam zákazníků, oceněný managementem na 15, zákazníky s podnikem neváže žádný smluvní vztah.

Rozhodněte, která aktiva uzná nabyvatel v rámci akvizice a stanovte hodnotu goodwillu.

Řešení:

Podnik uzná pouze ta nehmotná aktiva, která splňují definici nehmotných aktiv a kritéria jejich uznání (výsledek minulých událostí, v budoucnu přispěje ke zvýšení ekonomických užítků, lze je spolehlivě ocenit, splňují podmínky identifikovatelnosti, ovládání a budoucího ekonomického prospěchu).

U obchodní značky je předpoklad budoucího ekonomického prospěchu, podnik může kontrolovat

ekonomické užitky, je spolehlivě oceněná, může být uznána jako nehmotné aktivum.

Zákazníky neváže s podnikem žádný smluvní vztah, nelze kontrolovat ekonomické užitky, položku nelze uznat jako aktivum.

Výpočet goodwillu:

Položka	Částka
Podniková aktiva	150
Obchodní značka	30
Goodwill ¹⁾	70
Celkem (prodejní cena)	250

1) Goodwill je rozdílem mezi prodejní cenou a ostatními identifikovatelnými aktivy u nabyvatele
 $= 250 - (150 + 30) = 70$

- **Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace**

Při pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace je oceněno nehmotné aktivum v reálné hodnotě, případně v nominální částce zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje související s aktivem.

- **Goodwill vytvořený vlastní činností**

Goodwill vytvořený vlastní činností nelze uznat jako nehmotné aktivum, protože to není identifikovatelný zdroj (není oddělitelný a nevzniká ze smluvních nebo zákonných úprav), není ovládaný účetní jednotkou a nelze jej spolehlivě ocenit.

- **Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností**

Při pořízení aktiv vytvořených vlastní činností je třeba rozeznat fázi výzkumu a vývoje. Výzkum je původní plánované zkoumání prováděné s cílem získávat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti. Příkladem výzkumu jsou např.: činnosti zaměřené na získání nových poznatků; hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů a služeb; formulace, návrhů, vyhodnocení a konečný výběr alternativ. Výdaje na výzkum se zahrnují do nákladů běžného období.

Vývoj je využití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nových nebo zdokonalených materiálů a výrobků před zahájením jejich komerčního využití. Výdaje na vývoj se aktivují, pokud jsou splněny podmínky, jako např.: technická proveditelnost dokončení aktiva je taková, že ho bude možno využívat nebo prodat; existuje záměr nehmotné aktivum dokončit; jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení aktiva.

Výdaje, které nelze uznat jako součást nákladů pořízení aktiva, jsou uznávány jako náklady, které ovlivňují zisk v období, ve kterém vznikly (např. náklady na přípravu a záběh, výdaje na zaškolení, výdaje na reklamní a propagační činnost).

Následné výdaje

Standard stanovuje, že následné výdaje které se vztahují k položce nehmotných aktiv, které již byly uznány jako aktivum, mohou být přidány k účetní hodnotě aktiv jen tehdy, jestliže je pravděpodobné, že podniku přinesou budoucí ekonomické užitky nad původně odhadnutý výkon aktiva. Všechny ostatní následné výdaje by měly být uznány jako náklady v období, s nímž věcně a časově souvisí.

Navazující ocenění

Pro následné ocenění nehmotných aktiv existují dva modely, model pořizovací ceny a model přecenění.

Při použití modelu pořizovací ceny je položka nehmotných aktiv uváděna v hodnotě svých nákladů pořízení po odečtení opravěk a ztrát ze snížení hodnoty.

Model přecenění uvádí, že položka nehmotných aktiv může být vykázána v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných opravěk a ztrát ze snížení hodnoty. Reálnou hodnotou nehmotných aktiv je obvykle jejich tržní cena, která bývá stanovena odborným

odhadem v souladu s aktivním trhem. Při přecenění jedné položky nehmotných aktiv je třeba přecenit celou třídu, do které aktivum patří²⁶.

Pokud dochází k přecenění nehmotného aktiva, je třeba současně přecenit i oprávky. Standard navrhuje dva způsoby přecenění opravek. Oprávky lze přepočítat stejným poměrem jako změnu brutto účetní hodnoty aktiva, nebo oprávky lze vyloučit z účetnictví proti brutto účetní hodnotě aktiva a netto částka je pak přepočtena na přeceněnou částku aktiva.

Pokud je výsledkem přecenění zvýšená účetní hodnota aktiv, zvýšení se zaúčtuje přímo ve prospěch vlastního kapitálu. Snížení hodnoty z přecenění se zaúčtuje oproti odpovídajícímu přebytku v rozsahu, v němž snížení nepřevyšuje částku přebytku u stejného aktiva. Jestliže je výsledkem přecenění snížená účetní hodnota aktiva, zaúčtuje se jako náklad. Za určitých podmínek může být rozdíl z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu převeden do nerozděleného zisku.

Odpisy

Odpis je systematickým snižováním odepisovatelné částky aktiva během doby jeho použitelnosti.

Podnik stanoví, zda má nehmotné aktivum omezenou nebo neomezenou dobu použitelnosti. Nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti se neodepisují, ale každoročně se testují na snížení hodnoty²⁷.

Stanovení doby použitelnosti závisí na očekávaném použití aktiva, na očekávaném opotřebením a zastarávání, úsudku a zkušenostech podniku a pod. Je možno používat různé metody odepisování, které mají odrazet způsob, jak jsou ekonomické užítky z aktiva využívány v podniku.

Odpis je zachycován jako náklad ovlivňující zisk.

Zbytková hodnota nehmotného aktiva bývá obvykle nulová. Doba a metoda odepisování se ověřují na konci každého účetního období a pokud dochází k rozdílům od původně plánované doby použitelnosti, mohou být změněny.

Příklad 1

Marketingová společnost získala seznam zákazníků a očekává, že bude mít prospěch z informací na tomto seznamu po dobu alespoň dvou let, maximálně však 5 let.

Řešení

Seznam by měl být odepisován po dobu použitelnosti stanovenou odhadem managementu, tj. 5 let. Každoročně je třeba přezkoumat dobu použitelnosti a případně provést úpravu odhadu.

Příklad 2

U výrobku chráněného patentem se předpokládá, že bude zdrojem čistých peněžních příjmů po dobu alespoň deseti let. Účetní jednotka má příslib od třetí strany, že koupí tento patent za pět let za 60 procent reálné hodnoty patentu ke dni, kdy byl získán, a účetní jednotka zamýšlí za pět let tento patent skutečně prodat.

Řešení

Patent by měl být odepisován po dobu 5 let – to je doba použitelnosti stanovená pro účetní jednotku, měla by být stanovena zbytková hodnota ve výši 60% reálné hodnoty patentu.

Příklad 3

Licence na vysílání se obnovuje každých deset let, pokud účetní jednotka poskytuje alespoň průměrnou úroveň služeb svým zákazníkům a vyhovuje relevantním legislativním požadavkům. Tato licence může být obnovována po neurčitou dobu při vynaložení nevýznamných nákladů a byla obnovena dvakrát před posledním získáním. Účetní jednotka má v úmyslu obnovovat licenci po neurčitou dobu.

Řešení

²⁶ Standard uvádí příklad rozdělení do samostatných skupin na značky, licence a franchises, názvy a publikované tituly, software, patenty, ostatní průmyslová práva, výrobní práva, receptury, formy, modely, nehmotná aktiva ve vývoji.

²⁷ Aktivum se testuje v souladu s IAS 36 Snížení hodnoty aktiv

Licence by měla být považována za aktivum s neurčitou dobou použitelnosti, protože se očekává, že bude přinášet ekonomické užitky po neurčitou dobu. Licence by se měla každoročně testovat na snížení hodnoty aktiv.

Likvidace a vyřazení

Nehmotné aktivum se vyloučí z výkazu o finanční situaci pokud se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch z jeho využití. Zisky nebo ztráty plynoucí z likvidace a vyřazení nehmotných aktiv se určí jako rozdíl mezi odhadnutým čistým výnosem z prodeje a vykázanou účetní hodnotou aktiva a vykáží se jako výnos nebo náklad ve výsledovce.

Zveřejňování údajů o nehmotných aktivech

Standard uvádí požadavky na informace zveřejněné v účetní závěrce, pro každou skupinu nehmotných aktiv s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva, jako např.:

- Zda se jedná o aktivum s konečnou nebo neurčitou dobou použitelnosti, pokud se jedná o konečnou dobu použitelnosti, pak jaká je tato doba nebo jaká se bude používat odpisová sazba.
- Jaké odpisové sazby a metody používají pro nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti.
- Hrubá účetní hodnota a oprávky (agregované s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty na počátku a konci účetního období).
- Členění nehmotných aktiv na interně vytvořená a ostatní.
- Doba životnosti, míra opotřebení, metody odepisování.
- Brutto účetní hodnotu, akumulované odpisy.
- Položku výsledovky, ve které jsou položky nehmotných aktiv uvedeny.
- Odsouhlasující informace na začátku a na konci účetního období apod.

Příklady z praxe

Zadání 1

Určete, zda následující položky majetku jsou nehmotnými aktivy. Pokud některá položka není nehmotným aktivem, zdůvodněte proč.

Řešení

Operační systém počítače	NE, je hmotným aktivem
Účetní software	ANO
Databáze zákazníků	ANO
Portfolio zákazníků	NE, nekontrolovatelnost
Podíl výrobku či služby na trhu	NE, nekontrolovatelnost
Vysílací práva	ANO
Práva k lovu ryb	ANO
Tým top manažerů	NE, nekontrolovatelnost

Zadání 2

Společnost XYZ provozuje regionální rozhlasové a za výhradní právo provozovat vysílání na pásmu frekvence od 3MHz do 14MHz zaplatila licenční poplatek 12 mil. Kč. Licence je platná po dobu pěti let, přičemž jednotlivé frekvence v poskytnutém pásmu bude moci společnost využívat následujícím způsobem:

Rok 1 - 3MHz – 6MHz

Rok 2 - 3MHz – 10MHz

Rok 3 - 5 - 3MHz – 14MHz

Licenci nelze převést na jiný subjekt a po pěti letech licence vyprší a společnost XYZ bude muset žádat o novou licenci, včetně povinnosti uhradit nový licenční poplatek.

Úkol:

Jakým způsobem je možno licenci uznat jako nehmotné aktivum, je-li předmětné aktivum dostupné po určitou dobu podle sjednaného časového harmonogramu?

Řešení:

Pro uznání licence jako nehmotného aktiva musí být splněna definice nehmotného aktiva v kontextu IAS 38:

- identifikovatelnost: licenci lze jasně identifikovat a oddělit tak od interního goodwillu společnosti XYZ, a ačkoliv licenční podmínky stanoví nepřevoditelnost, tj. licence není oddělitelná od společnosti XYZ, vyplývá licence ze smluvních práv, čímž dochází k naplnění IAS 38 a tedy splnění podmínky identifikovatelnosti.
- ovládání: společnost Delta má na základě licenční smlouvy výhradní právo využívat licenci, čímž lze deklarovat kontrolu nad rozhlasovým vysíláním v příslušném pásmu domáhat se zamezení přístupu konkurence do tohoto frekvenčního pásma.
- budoucí ekonomické užitky: budoucí ekonomické užitky jsou vyjádřeny v podobě výnosů, které poplynou (nejpravděpodobněji z placeného reklamního vysílání) po dobu provozování rozhlasového vysílání.

Současně musí být pro uznání nehmotného aktiva splněna kritéria uznání dle IAS 38:

- pravděpodobnost, že budoucí ekonomické užitky přiřaditelné aktivu poplynou společnosti: společnost XYZ se rozhodla provozovat rozhlasové vysílání na základě určitého podnikatelského záměru, potřeby vysílání v regionu apod., čímž lze doložit pravděpodobnost očekávání ekonomického užitku (peněžního přítoku).
- lze spolehlivě ocenit náklady související s pořízením nehmotného aktiva: společnost XYZ uhradila licenční poplatek ve výši 12 mil. Kč, který se tak stává pořizovací cenou licence.

V souladu s výše uvedenou analýzou definici nehmotného aktiva a kritérii uznání zachytí společnost XYZ licenci jako nehmotné aktivum v okamžiku jejího poskytnutí, tj. na počátku prvního roku. Licenční poplatek uhrazený ve výši 12 mil. Kč se stává počátečním oceněním.

Pro následné vykazování a oceňování je třeba si ale uvědomit, že společnost XYZ ve své podstatě koupila tři licence s různou časovou působností:

- rozsah 3MHz – 6MHz, který může využívat celou dobu pěti let;
- rozsah 7MHz – 10MHz, který může využívat od druhého roku, tj. po dobu čtyř let;
- rozsah 11MHz – 14MHz, který může využívat od třetího roku, tj. po dobu tří let.

Z hlediska klasifikace nehmotných aktiv pro účely odpisování se jedná o nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti, přičemž IAS 38 určuje rozdělit systematicky na celé období použitelnosti tzv. odepisatelnou částku. Použitelnost jednotlivých licencí je odlišná, resp. začíná okamžikem, kdy společnost XYZ může danou frekvenci používat.

Pro účely odpisování se tak musí celková zaplacená částka ve výši 12 mil. Kč rozdělit na jednotlivé licence a ta následně amortizovat po dobu použitelnosti daného rozsahu:

Licence	Frekvence	Požizovací náklady	Doba použitelnosti	Odpis
1	3MHz – 6MHz	4 000 tis.	5 let	800 tis.
2	7MHz – 10MHz	4 000 tis.	4 roky	1 000 tis.
3	11MHz – 14MHz	4 000 tis.	3 roky	1 333 tis.
Celkem	x	12 000 tis.	x	x

Zadání 3

Společnost XYZ podniká v oblasti telekomunikačních služeb a má významnou distribuční síť, která vyžaduje značnou a pravidelnou údržbu. Společnost udržuje mapy distribučního systému ve formě papírových kopií, které umožňují oddělení údržby identifikovat a lokalizovat aktivum, které je součástí systému. V souvislosti s rozvojem a udržováním těchto map vznikají společnosti značné

náklady. Mapy mají hodnotu pro společnost, ale nikoliv pro jiný subjekt bez uvážení aktiv tvořících distribuční síť. Mapy tedy nelze samostatně prodat ani vyměnit.

Úkol

Může společnost uznat za nehmotné aktivum náklady vynaložené na rozvoj map, které jsou společností používány, ale které nemají žádnou vnější hodnotu?

Řešení

Pro uznání licence jako nehmotného aktiva musí být splněna definice nehmotného aktiva v kontextu IAS 38:

- a) identifikovatelnost: mapy lze jasně identifikovat a oddělit tak od interního goodwillu společnosti, a ačkoliv z hlediska charakteru položky nelze oddělit od jiných aktiv společnosti, lze vyvodit naplnění IAS 38 a vznik nehmotného aktiva z titulu smluvních práv.
- b) ovládnutí: kontrola uplatňovaná ze strany společnosti nad souborem map je jednoznačná, vedení společnosti plně ovládá duševní vlastnictví, které mapy představují.
- c) budoucí ekonomické užítky: budoucí ekonomické užítky jsou vyjádřeny v podobě úspory nákladů, které mapy společnosti přinášejí při udržování distribuční sítě.

Současně musí být pro uznání nehmotného aktiva splněna kritéria uznání dle IAS 38:

- d) pravděpodobnost, že budoucí ekonomické užítky přiřaditelné aktivu poplynou společnosti: pravděpodobnost budoucího ekonomického užítku, tj. menších nákladů na údržbu distribuční sítě lze v daný okamžik podložit i historickým trendem.
- e) lze spolehlivě ocenit náklady související s pořízením nehmotného aktiva: společnosti vznikají náklady v souvislosti s udržováním existujících map a s jejich rozvojem, které v důsledku představují pořizovací náklady.

Zadání 4

Společnost XYZ podniká v obchodě s ojetými vozy a vedení společnosti rozhodlo rozšířit výrazně své obchodní aktivity. V této souvislosti si uvědomilo potřebu zaměstnat rychle vysoce kvalifikované zaměstnance a deseti vybraným osobám nabídla zaměstnání. Pracovní smlouvy společnost uzavřela na čtyřleté období a zaměstnancům v nich nabídla značné počáteční motivační bonusy.

Úkol

Může vedení společnosti uznat počáteční motivační platby jako nehmotné aktivum s tím, že:

- a) zaměstnanec není povinen vrátit motivační bonus bez ohledu na to, kdy ze společnosti odejde
- a
- b) zaměstnanec je povinen vrátit motivační bonus, pokud odejde v průběhu prvního roku práce pro společnost.

Řešení

Pro uznání motivačního bonusu jako nehmotného aktiva musí být splněna definice nehmotného aktiva a zároveň kritéria uznání dle IAS 38.

K tomu však nedochází, protože společnosti počáteční platba nezakládá nárok na budoucí ekonomický prospěch, nad kterým má vedení kontrolu. Noví zaměstnanci mohou kdykoliv během doby smlouvy odejít. Platba společnosti ve své podstatě poskytuje užitek v zabezpečení (zajištění) kvalifikovaných zaměstnanců, který je spotřebován v okamžiku, kdy do společnosti tyto zaměstnanci nastoupí.

Existence případného vrácení motivačního bonusu při odchodu ze společnosti je sice vyjádřením určité kontroly, ale velmi těžko by se identifikovali přínosy a určovalo jejich ocenění.

Počáteční motivační platby musí být uznány v nákladech v okamžiku jejich vynaložení (vzniku) a nesmí být uznány jako nehmotná aktiva, protože nesplňují definici nehmotného aktiva.

Zadání 5

Společnost XYZ, provozující internetový obchod, vyvinula novou webovou stránku, která bude sloužit k prodeji produktů – zboží a služeb. Kompletní vytvoření webové stránky lze rozdělit do následujících fází:

- fáze plánování zahrnující průzkum trhu, zpracování studie možného zaměření prodeje – výdaje vynaložené v této fázi dosahují částky 100 tis. Kč;
- vývoj aplikací a infrastruktury zahrnující:
 - nákup serveru a souvisejícího hardwarového vybavení v celkové výši 250 tis. Kč;
 - registraci domény na dobu pěti let v částce 10 tis. Kč;
 - tvorbu programového kódu a designu webové stránky po dobu tří měsíců – vynaložené výdaje ve výši 500 tis. Kč;
- tvorba obsahu webové stránky;
- provozní fáze – měsíční náklady na provoz webové stránky jsou odhadovány ve výši 30 tis. Kč

Společnost Gama v souvislosti s rozjezdem nové stránky připravila reklamní kampaň a zaplatila si reklamu na informačním serveru za cenu 25 tis. Kč.

Společnost neprovozuje žádný kamenný obchod.

Úkol

Může vedení společnosti aktivovat náklady na webovou stránku a uznat tak nehmotné aktivum?

Řešení

Příklad ilustruje použití interpretace SIC-32 Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky, která detailně rozebírá účetní přístup k tvorbě webových stránek. Webová stránka je jednoznačně nehmotným aktivem vytvořeným vlastní činností, ale pro uznání v aktivech musí být splněna definice a kritéria uznání. V této souvislosti SIC-32 stanoví kritéria, kdy webovou stránku uznat a kdy ne a to odkazem na podmínky vývoje nehmotného aktiva. Jednou z podmínek je schopnost generovat pravděpodobné budoucí ekonomické, což podle interpretace lze doložit pouze u webových stránek, jejich prostřednictvím společnost prodává. Pokud webové stránky slouží pouze k prezentačním účelům společnosti a jejich produktů, není tato podmínka naplněna a veškeré náklady související s tvorbou a udržováním takové webové stránky musí být uznány v nákladech společnosti k okamžiku vzniku.

K výše uvedenému rozboru fází vývoje webové stránky lze udělat následující závěry:

- fáze plánování představuje fázi výzkumu a výdaje vynaložené ve výši 250 tis. Kč musí být uznány v nákladech k okamžiku vynaložení a nesmí být aktivovány;
- fáze vývoje aplikací u dané webové stránky splňuje podmínky vývoje a náklady vynaložené na tvorbu programu, designu, registraci domény se aktivují do podoby nehmotného aktiva; výdaje vynaložené na server a ostatní hardware podléhají pravidlům IAS 16;
- fáze tvorby obsahu může vést jak k aktivaci nákladů do podoby nehmotného aktiva, tak k jejich uznání jako nákladu období, např. tvorba fotografií nabízených produktů je službou a nákladem k okamžiku realizace, jejich následné nadefinování na webovou stránku pro účely on-line prodeje lze považovat již za vývojový náklad webové stránky a lze aktivovat;
- fáze provozu je spojena s náklady období, tj. již nelze žádný provozní výdaj aktivovat do podoby nehmotného aktiva a celková částka 50 tis. Kč je uznána jako náklad snižující výsledek hospodaření každého měsíce.

Shrnutí

Standard si klade za cíl stanovit pravidla účetního zobrazení nehmotných aktiv. Vymezuje definice používaných termínů nehmotná aktiva, výzkum, vývoj, odpisování, odepsatelná částka, doba použitelnosti, náklad pořízení aktiva, zbytková hodnota, reálná hodnota, aktivní trh, ztráta ze snížení hodnoty a účetní hodnota. Standard stanovuje definiční znaky nehmotného aktiva kterými jsou identifikovatelnost, ovládnání zdroje a existence budoucího ekonomického prospěchu. Standard vymezuje oceňování nehmotných aktiv které souvisí ze způsobem jeho pořízení. Prvotně se nehmotné aktivum oceňuje pořizovacími náklady. Standard stanovuje podmínky zahrnutí následných výdajů do hodnoty aktiva, jestliže je pravděpodobné, že podniku přinesou ekonomické užitky nad původně

odhadnutý výkon. Pro následné ocenění položek nehmotných aktiv standard uvádí model pořizovací ceny a model přecenění, buď v hodnotě nákladů na pořízení po odečtení opravek nebo v reálné hodnotě. Standard uvádí podmínky pro přepočet opravek při následném přecenění aktiva na reálnou hodnotu. Standard řeší problém odepisování nehmotných aktiv, stanovení odepisovatelné částky, doby použitelnosti a zvolení vhodné metody odepisování. Odpis je uznávám jako náklad. Stanovuje podmínky pro likvidaci a vyřazení nehmotných aktiv a o uznávání nákladů a výnosů souvisejících s likvidací a vyřazením ve výsledovce. Standard vymezuje údaje, které musí podnik zveřejnit.

Otázky k opakování

- 1) Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 38.
- 2) Definujte základní pojmy (nehmotná aktiva, odpis, odepisovatelná částka, doba použitelnosti, náklad, zbytková hodnota, reálná hodnota, ztráta ze snížení hodnoty, zpětně získatelná částka, účetní hodnota, hodnota z užívání).
- 3) Charakterizujte podmínky uznávání nehmotných aktiv.
- 4) Vysvětlete způsoby oceňování nehmotných aktiv (ocenění při pořízení, následné výdaje, přecenění položek pozemků, budov a zařízení a přepočet opravek).
- 5) Popište způsoby odepisování nehmotných aktiv.
- 6) Charakterizujte nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti.
- 7) Vysvětlete podmínky vyřazení a likvidace nehmotných aktiv.

2.9 Leasingy - IAS 17

IAS 17 Leases

Cíl

Po prostudování této kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymežit cíl a rozsah působnosti IAS 17.
- Definovat základní pojmy v souladu s IAS 17.
- Klasifikovat leasingy.
- Stanovit podmínky uznávání a oceňování finančního a operativního leasingu u nájemců.
- Stanovit podmínky uznávání a oceňování finančního a operativního leasingu u pronajímatelů.

Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit pro **nájemce i pronajímatele** vhodné **účetní postupy** a údaje ke zveřejnění používané ve vztahu k **finančnímu a operativnímu leasingu**.

Rozsah působnosti

Standard se používá v účetnictví u všech leasingů kromě leasingů k průzkumu a využití nerostů, ropy, zemního plynu, licenčních smluv pro položky jako jsou filmy, videozáznamy, rukopisy a autorská práva a podobně. Standard se dále nepoužívá jako základ pro ocenění majetku v držení nájemců, který je účtován jako investice o nemovitostí podle IAS 40 nebo biologických aktiv v držení nájemců v rámci finančního leasingu podle IAS 41 a jiné.

Definice

Standard definuje vybrané pojmy:

Leasing (lease) je dohoda, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období.

Finanční leasing (financial lease) je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale i nemusí být nakonec převedeno.

Operativní leasing (operating lease) je jiný leasing než finanční.

Doba leasingu (lease term) je nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva a jiné lhůty, po které má nájemce opci pokračovat v leasingu aktiva, za úhradu nebo bez ní, přičemž na počátku leasingu je jisté, že tuto možnost využije.

Minimální leasingové platby (minimum lease payments) jsou platby během trvání leasingu, které se nájemce zavázal uhradit plus další částky (v případě nájemce částky, které se zavázala uhradit strana spojená s nájemcem, v případě pronajímatele zbytková hodnota, kterou uhradí nájemce nebo strana spojená s nájemcem).

Reálná hodnota (fair value) je částka, za kterou může být aktivum směněno nebo vyrovnán závazek mezi znalými a k transakci ochotnými stranami.

Ekonomická životnost (economic life) je buď období, ve kterém se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli nebo očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které jsou získatelné z daného aktiva.

Doba použitelnosti (useful life) je odhadnuté období od počátku leasingu, po které bude podnik spotřebovávat ekonomické užítky z daného aktiva.

Čistá investice do leasingu (net investment in the lease) je hrubá investice do leasingu minus nerealizovatelný finanční výnos.

Hrubá investice do leasingu (gross investment in the lease) je souhrn minimálních leasingových plateb v rámci finančního leasingu, které získá pronajímatel za dobu leasingu, případně zvýšené o nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající na pronajímatele.

Nerealizovatelný finanční výnos (unearned finance income) je rozdíl mezi souhrnem minimálních leasingových plateb při finančním leasingu z hlediska pronajímatele a současnou hodnotou minimálních leasingových plateb při implicitní úrokové míře leasingu.

Implicitní úroková míra leasingu (interest rate implicit in the lease) je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty se rovnal reálné hodnotě pronajatého aktiva.

Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce (lessee's incremental borrowing rate of interest) je úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing nebo kterou by musel nájemce přijmout v případě, že by si vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období s podobnou zárukou.

Klasifikace leasingů

Standard rozlišuje finanční a operativní leasing. Zda je leasing finanční či operativní záleží spíše na podstatě transakcí než na formě smlouvy.

Leasing je klasifikován jako finanční, jestliže se převádějí všechna rizika a odměny, vyplývající z vlastnictví. Jako operativní je klasifikován leasing, jestliže se nepřevádějí všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví.

U finančního leasingu standard uvádí příklady situací, které vedou k uznání leasingu jako finančního, například:

- Na konci nájemní doby se převádí vlastnictví aktiva na nájemce.
- Nájemce má právo opce na koupi aktiva za cenu, o které se na počátku leasingu předpokládá, že bude nižší než reálná hodnota k datu opce a je dostatečně jisté, že bude využita.
- Doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno.
- Při sjednání leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb alespoň rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva.
- Pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že je bez zásadních úprav může využívat pouze konkrétní nájemce.
- Pokud nájemce zruší leasing, pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu jdou na vrub nájemce.

Uznávání a oceňování finančního leasingu u nájemce

Nájemce uzná finanční leasing ve své rozvaze jako **aktiva a závazky**, oceněné v nižší částce z reálné hodnoty nebo současné hodnoty minimálních leasingových plateb.

Při výpočtu současné hodnoty se použije jako diskontní faktor implicitní úroková míra, pokud ji nelze stanovit, tak přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce.

Leasingové splátky se rozdělí na snížení závazku a finanční náklady. Finanční náklady jsou alokovány tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících zůstatku závazku za každé období.

Odpisy aktiva by měly být konzistentní s odpisy jiných aktiv, které nájemce vlastní.

Příklad

Obchodní společnost si 1.1.2014 pronajala výrobní zařízení na dobu tří let. Na konci doby leasingu dojde k převedení vlastnictví tohoto zařízení na nájemce. Tři platby v hodnotě 3 000 budou pronajímateli splaceny vždy k 31.12. Přírůstková úroková míra nájemce činí 10 %, implicitní úroková míra pronajímatele není známa. Reálná hodnota zařízení je 7 540. Očekávaná doba životnosti zařízení je 5 let, odhadovaná cena zařízení při vyřazení je 560.

Řešení

Vypočítáme současnou hodnotu leasingových splátek (viz. výpočet současné hodnoty v kapitole Koncepční rámec).

Současná hodnota jednotlivých splátek

Rok	Splátka	Současná hodnota
1.	3 000	2 727
2.	3 000	2 479
3.	3 000	2 254
Celkem	9 000	7 460

Současná hodnota leasingových splátek je 7460, reálná hodnota 7 540. Nájemce uzná aktivum v hodnotě nižší z obou částek, tj. 7460.

Sestavíme leasingovou tabulku. Úrok se vypočítá z hodnoty počátečního stavu závazku v běžném roce, splátky se rozdělí na snížení závazků a úrok.

Leasingová tabulka u nájemce

Rok	Úroková míra	Splátka	Závazek	Úrok	Snížení závazku	Zůstatek závazku
1.	10%	3 000	7 460	746	2 254	5 206
2.	10%	3 000	5 206	521	2 479	2 727
3.	10%	3 000	2 727	273	2 727	0
Celkem	X	9 000	X	1540	7462	X

Vypočítáme odpisy výrobního zařízení

$$(7460 - 560) / 5 = 1380$$

Účtování

Výrobní zařízení		Závazky			
1.	7460	2.	2254	1.	7460
		4.	2479		
		6.	2727		
N-úrok		Peníze			
2.	746	PS	XX	2.	3000
4.	521			4.	3000
6.	273			6.	3000
N-Odpisy		Oprávký			
3.	1380			3.	1380
5.	1380			5.	1380
7.	1380			7.	1380

Účetní případy

Číslo	Název operace	Částka
1.	Pořízení výrobního zařízení	7460
2.	První splátka - snížení závazku - úrok	2254 746
3.	Odpisy v prvním roce	1380
4.	Druhá splátka - snížení závazku - úrok	2479 521
5.	Odpisy ve druhém roce	1380
6.	Třetí splátka - snížení závazku - úrok	2727 273
7.	Odpisy ve třetím roce	1380

Výkazy

Výkaz o finanční pozici k 31.12.2014	Částka
Pozemky, budovy, zařízení	6 080
Peníze	-3 000
Aktiva celkem	3 080
Závazky dlouhodobé*	2 727
Závazky krátkodobé*	2 479
Výsledek hospodaření	-2 126
Vlastní kapitál a cizí zdroje celkem	3080

*) Závazky se ve výkazu o finanční pozici dělí na krátkodobé a dlouhodobé (splatné do jednoho roku a nad jeden rok).

Výkaz o finanční pozici k 31.12.2015	Částka
Pozemky, budovy, zařízení	4 700
Peníze	-6 000
Aktiva celkem	-1 300
Závazky krátkodobé	2 727
Výsledek hospodaření běžného období	-1 901
Výsledek hospodaření minulých období	-2 126
Vlastní kapitál a cizí zdroje celkem	-1 300

Výkaz o výsledku k 31.12.2015	Částka
Odpisy	1 380
Úrok	521
Výsledek hospodaření	-1 901

Výkaz o finanční pozici k 31.12.2016	Částka
Pozemky, budovy, zařízení	3 320
Peníze	-9 000
Aktiva celkem	-5 680
Výsledek hospodaření běžného období	-1 653
Výsledek hospodaření minulých období	-4 027
Vlastní kapitál a cizí zdroje celkem	-5 680

Výkaz o výsledku k 31.12.2016	Částka
Odpisy	1 380
Úrok	273
Výsledek hospodaření	-1 653

Uznávání a oceňování finančního leasingu u pronajímatele

Pronajímatel uzná aktiva držená v rámci finančního leasingu ve své rozvaze jako **pohledávku** v částce, která se rovná čisté investici do leasingu. Leasingové platby snižují hodnotu pohledávky a jsou uznány jako finanční výnos. Finanční výnosy jsou alokovány tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zůstatku čisté investice do leasingu.

Příklad

Předmětem leasingu je výrobní zařízení, které leasingová firma je koupila v hodnotě 7540 od výrobce a pronajala nájemci 1.1.2014 na tři roky. Implicitní úroková míra pronajímatele je 9,4 %, splátky leasingu jsou rovnoměrné ve výši 3 000, splácené vždy k 31.12. běžného roku.

Řešení

Sestavíme leasingovou tabulku pronajímatele. Úrok se vypočítá z hodnoty počátečního stavu pohledávky v běžném roce, splátky se rozdělí na snížení pohledávky a úrok.

Leasingová tabulka u pronajímatele

Rok	Úroková míra	Splátka	Pohledávka	Úrok	Snížení pohledávky	Zůstatek pohledávky
1.	9,4	3 000	7 540	709	2 291	5 249
2.	9,4	3 000	5 249	493	2 507	2 742
3.	9,4	3 000	2 742	258	2 742	0
Celkem	X	9 000	X	1 460	7540	X

Pronajímatel zobrazí předmět leasingu v rozvaze jako pohledávku v hodnotě čisté investice do leasingu = hrubá investice do leasingu (součet leasingových splátek) – nerealizovaný výnos (součet úroků).

Na účtu „Hrubá pohledávka“ se zobrazí součet splátek (hrubá investice do leasingu) a na účtu „Nerealizovaný výnos“ součet úroků v jednotlivých letech. Účty Hrubá pohledávka a Nerealizovaný výnos tvoří dohromady čistou pohledávku (čistou investici do leasingu), která se rovná reálné hodnotě aktiva.

Účtování

Zboží		Dodavatelé	
1.	7 540	1.	7 540
Hrubá pohledávka		Nerealizovaný výnos	
2.	9 000	4.	709
		6.	493
		8.	258
		2.	1 460
Peníze		Výnosový úrok	
3.	3 000	4.	709
5.	3 000	6.	493
7.	3 000	8.	258

Účetní případy

Číslo	Název operace	Částka
1.	Pořízení výrobního zařízení	7 540
2.	Předání předmětu leasingu nájemci	
	- hrubá investice	9 000
	- nerealizovaný výnos	1 460
3.	Splátka za první rok	3 000
4.	Zúčtování (časové rozlišení) úroku	709
5.	Splátka za druhý rok	3 000
6.	Zúčtování (časové rozlišení) úroku	493

7.	Splátka za třetí rok	3 000
8.	Zúčtování (časové rozlišení) úroku	258

Výkazy

Výkaz o finanční pozici k 31.12.2014	Částka
Čistá pohledávka	5 249
Peníze	3 000
Aktiva celkem	8 249
Závazky*	7 540
Výsledek hospodaření běžného období	709
Vlastní kapitál a cizí zdroje celkem	8 249

*) Pro zjednodušení příkladu neřešíme úhradu závazků souvisejících s pořízením předmětu leasingu.

Výkaz o výsledku k 31.12.2014	Částka
Výnosový úrok	709
Výsledek hospodaření	709

Výkaz o finanční pozici k 31.12.2015	Částka
Čistá pohledávka	2 742
Peníze	6 000
Aktiva celkem	8 742
Závazky*	7 540
Výsledek hospodaření běžného období	493
Výsledek hospodaření minulých období	709
Vlastní kapitál a cizí zdroje celkem	8 742

Výkaz o výsledku k 31.12.2015	Částka
Výnosový úrok	493
Výsledek hospodaření	493

Výkaz o finanční pozici k 31.12.2016	Částka
Peníze	9 000
Aktiva celkem	9 000
Závazky*	7 540
Výsledek hospodaření běžného období	258
Výsledek hospodaření minulých období	1 202
Vlastní kapitál a cizí zdroje celkem	9 000

Výkaz o výsledku k 31.12.2016	Částka
Výnosový úrok	258
Výsledek hospodaření	258

Operativní leasing

Leasingové platby u nájemce v rámci operativního leasingu by měly být uznány jako náklad ve výsledovce rovnoměrně po dobu leasingového vztahu.

Pronajímatel by měl vykazovat aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu v rozvaze podle povahy aktiva. Výnos z operativního leasingu se zobrazuje ve výnosech rovnoměrně během doby leasingu. Odpisy pronajímaných aktiv jsou konzistentní s odpisy jiných aktiv, které pronajímatel vlastní.

Zveřejňování údajů

Standard požaduje zveřejnit následující údaje:

U **finančního** leasingu:

- Pro každou třídu aktiv jejich čistou účetní hodnotu k rozvahovému dni.
- Budoucí minimální leasingové platby, jejich současnou hodnotu a vysvětlení rozdílu mezi nimi.
- Rozdělení budoucích minimálních leasingových plateb na splatné do 1 roku, od 2 do 5 let, nad 5 let.
- Nerealizovaný finanční výnos.
- Nezaručenou zbytkovou hodnotu, atd.

U **operativního** leasingu:

- Souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nevypověditelný operativní leasing pro následující období rozdělené do 1 roku, od 2 do 5 let, nad 5 let.
- Celkovou výši podmíněného nájemného uznaného jako výnos, atd.

Příklady z praxe

Zadání 1

Kalkulace „jednoduchého“ leasingu z pohledu nájemce

Společnost XYZ se rozhodla koupit svému zaměstnanci nový a výkonný notebook a dohodla s prodejcem pořízení formou finančního leasingu, kdy ve třech ročních splátkách dojde k úhradě celkové ceny 60 tis. Kč. Výše roční splátky činí 20 tis. Kč a je splatná zpětně (vždy na konci období). Běžná tržní cena notebooku činí 50 tis. Kč. Výpůjční úroková sazba společnosti XYZ stanovená na základě nabídky komerční banky činí 12 % p.a. Doba použitelnosti notebooku je odhadována na 4 roky.

Úkol:

Ilustrujte zachycení transakce v kontextu pravidel IAS 17.

Řešení:

- a) Klasifikace leasingu

Předmětem přechází na konci doby trvání leasingu na nájemce a je tak splněna podmínka IAS 17 pro klasifikaci leasingové smlouvy jako finančního leasingu.

- b) Počáteční ocenění

Počáteční ocenění u nájemce vychází z porovnání běžné tržní ceny (fair value aktiva) a současné hodnoty minimálních leasingových plateb (MLP), přičemž počáteční ocenění představuje nižší z obou hodnot.

Fair value předmětu leasingu = 50 000 Kč

Současná hodnota MLP = $(20\,000 / (1 + 0,12)) + (20\,000 / (1 + 0,12)^2) + (20\,000 / (1 + 0,12)^3) = 48\,037\text{ Kč}$

Současná hodnota minimálních leasingových plateb je menší ve srovnání s fair value, a proto počáteční ocenění aktiva a závazku v rozvaze k datu počátku leasingu bude odpovídat hodnotě 48 037.

c) Zachycení aktiva následně po prvotním uznání

Prvotní ocenění aktiva stanovené v bodu b) je předmětem odpisování po dobu použitelnosti notebooku, tj. $48\,037 / 4 = 12\,009$ ročně.

d) Amortizace závazku

Období	MLP	Úroková míra	Úrok	Splátka jistiny	Současná hodnota
0					48 037
1	20 000	12 %	5 764	14 236	33 801
2	20 000	12 %	4 056	15 944	17 857
3	20 000	12 %	2 143	17 857	0
Celkem	60 000		11 963	48 037	x

Amortizace závazku spočívá v jeho postupném snižování po dobu trvání leasingu. Každá leasingová platba je rozlišena částečně na úrok a částečně na snížení závazku. Úrok je stanoven v každém období procentuální sazbou (tzv. efektivní úrokovou sazbou) z nesplacené výše leasingu, v prvním období např. $48\,037 \times 0,12 = 5\,764$.

Splátka jistiny (úmor) je dán vždy rozdílem mezi nominální výší leasingové platby (20 tis.) a propočteným úrokem. Postupem času dochází k navyšování splátky jistiny a ke snižování úrokového nákladu.

Zadání 2

Kalkulace „jednoduchého“ leasingu z pohledu pronajímatele.

Účetní jednotka uzavřela jako pronajímatel smlouvu o finančním leasingu dne 1. 1. 2013. Smlouva obsahuje 3 splátky ve výši 1.000 tis. Kč ročně splatné předem vždy k 1. 1. Reálná hodnota aktiva na počátku leasingu je 2.500 tis. Kč

Implicitní úroková sazba pronájmu je 21,5 % p.a. Na konci leasingu bude převedeno vlastnické právo k aktivu na nájemce. Doba použitelnosti aktiva je 5 let.

Pronajímatel je zprostředkovatelem financování a související závazek dodavateli předmětu leasingu byl uhrazen v průběhu roku 2013.

Úkol

Zobrazte leasing v účetní závěrce pronajímatele k 31. 12. 2013, 31. 12. 2014 a 31. 12. 2015.

Řešení

Výkaz o finanční situaci k (tis. Kč)	31. 12. 2013	31. 12. 2014	31. 12. 2015
Pohledávka z leasingu			
Dlouhodobá část – jistina	823	0	0
Krátkodobá část – jistina	677	823	0
Krátkodobá část – časově rozlišený úrok	323	177	0

Výkaz o úplném výsledku za rok končící k (tis. Kč)	31. 12. 2013	31. 12. 2014	31. 12. 2015
Finanční výnosy	323	177	0

Příloha k účetní závěrce - Budoucí minimální příjmy (tis. Kč)	31. 12. 2013	31. 12. 2014	31. 12. 2015
Splatné do 1 roku	1 000	1 000	0

Splatné za 2 až 5 let	1 000	0	0
Celkem	2 000	1 000	0
Mínus budoucí úrokové příjmy	-500	-177	0
Pohledávka (jistina) vykázaná ve výkazu o finanční situaci	1 500	823	0

Výpočty:

Vykázání aktiva a závazku k 1. 1. 2013

MD Pohledávka za nájemcem 2 500 tis. Kč

DAL Závazek vůči dodavateli předmětu leasingu 2 500 tis. Kč

Rozdělení úroků do jednotlivých období

Období	Pohledávka k počátku období	Nájemné	Úrok 21,5%	Pohledávka ke konci období
Rok končící 31. 12. 13	2 500	-1 000	323	1 823
Rok končící 31. 12. 14	1 823	-1 000	177	1 000
Rok končící 31. 12. 15	1 000	-1 000	0	0

V příloze k účetní závěrce účetní jednotka jako pronajímatel zveřejní:

- Budoucí minimální leasingové platby, jejich současnou hodnotu a vysvětlení rozdílu mezi těmito dvěma částkami
- Rozdělení budoucích minimálních leasingových plateb na částky:
 - Splatné do 1 roku
 - Splatné za 2-5 let
 - Splatné po pěti letech
- Nerealizovaný finanční výnos
- Nezaručenu zbytkovou hodnotu
- Opravnou položku k nedobytným pohledávkám z titulu finančního leasingu
- Podmíněné nájemné vykázané jako výnos v období
- Všeobecný popis významných leasingových smluv.

Zadání 3

Operativní leasingy – pobídky (SIC-15)

Podnik X uzavírá leasingovou smlouvu s novým pronajímatelem, který mu slíbil osvobození od placení nájemného po dobu dvou let od počátku leasingu. Nový leasing je dohodnut na období 10 let, přičemž je dohodnuta roční fixní leasingová platba ve výši 3 000 tis. Kč od 3. roku trvání doby leasingu.

Úkol:

Jaký dopad do účetních výkazů bude mít operativní leasing po dobu jeho trvání?

Řešení:

Celková čistá úhrada, která vyplývá z dohodnutého operativního leasingu, činí 24 000 tis. Kč, což představuje 8 leasingových plateb ve výši 3 000 tis. Kč, které se uskuteční mezi 3. a 10. rokem trvání doby leasingu. Podle interpretace SIC-15 pronajímatel a i nájemce mají vykázat celkovou čistou úhradu ve výši 24 000 tis. Kč po celou dobu trvání leasingu, tj. po dobu 10 let.

Ke stanovení každoroční částky lze použít rovnoměrnou metodu, tj. $24\,000 / 10 = 2\,400$ tis. Kč. V každém účetním období tak musí být ve výsledovce uznána částka 2 400 tis. Kč, která plyne z existence operativního leasingu. U nájemce představuje tato částka pravidelný náklad z leasingu, u pronajímatele výnos z leasingu.

V prvních dvou letech tak dochází u nájemce ke vzniku časově odloženého závazku ve výši 4 800 tis. Kč, z něhož je po zbývajících dobu amortizováno každý rok 600 tis. Kč. V prvních dvou letech u pronajímatele dochází ke vzniku časově odložené pohledávky ve výši 4 800 tis. Kč, z níž je po zbývajících dobu amortizováno každý rok 600 tis. Kč.

Zadání 4

Společnost XYZ k 1. 1. 2015 prodala jedno ze svých výrobních zařízení za 1 200 tis. Kč. Výrobní zařízení mělo pořizovací cenu 2 800 tis. Kč a k datu prodeje byla hodnota akumulovaných odpisů 1 900 tis. Kč. Reálná hodnota výrobního zařízení byla k datu prodeje 1 100 tis. Kč. Následně společnost uzavřela s novým majitelem výrobního zařízení smlouvu o tříletém zpětném operativním pronájmu tohoto zařízení za roční nájemné 250 tis. Kč. Společnost vykázala v účetní závěrce prodej zařízení se ziskem 300 tis. Kč.

Úkol

Určete, jak by společnost XYZ měla ošetřit popsanou transakci ve své účetní závěrce za rok končící 31. 12. 2015.

Řešení

Vykázání zisku z prodeje výrobního zařízení tak, jak je uvedeno v zadání, není v souladu s pravidly IFRS. Prodej a zpětný leasing podléhá pravidlům IAS 17 Leasingy, který pro popsaný případ určuje následující postup:

- V případě, kdy je reálná hodnota prodaného a následně pronajatého aktiva (1 100 tis. Kč) nižší, než je jeho prodejní cena (1 200 tis. Kč), podnik vykáže zisk z prodeje pouze ve výši rozdílu mezi zůstatkovou hodnotou aktiva k datu prodeje (900 tis. Kč) a jeho reálnou hodnotou (1 100 tis. Kč);
- Přebytek prodejní ceny nad reálnou hodnotou aktiva (100 tis. Kč) podnik časově rozliší po dobu trvání následného pronájmu.

Společnost měla tedy při prodeji správně vykázat zisk ve výši 200 tis. Kč (1 100 – 900) a časově rozlišit výnos příštích období 100 tis. Kč (1 200 – 1 100). Následně měl podnik vykázat náklad – nájemné 250 tis. Kč a výnos 33 tis. Kč z rozpuštění poměrné části výnosů příštích období.

Zadání 5

Podnik ABC vlastnil stroj, který se z finančních důvodů rozhodl ke dni 1. 1. 2015 prodat a pronajmout zpět. Níže jsou uvedeny podrobnosti o celé transakci:

Zůstatková účetní hodnota stroje k 1. 1. 2015 byla 1 760 tis. Kč. Stroj byl k tomuto datu prodán za 1.860 tis. Kč a pronajat zpět formou finančního leasingu na 5 let, tedy do 31. 12. 2019. Tato doba představuje odhadovanou zbývajících dobu použitelnosti stroje. Úhrada od protistrany byla připsána na účet podniku ABC během tří dnů od prodeje v plné výši. Podnik ABC bude hradit pravidelné roční splátky ve výši 525 tis. Kč vždy k 31. 12. zpětně. Implicitní úroková sazba tohoto leasingu je 12,7 % p.a.

Úkol

Určete částky, které budou vykázány ve výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku podniku ABC za rok končící 31. 12. 2015 podle pravidel IAS 17.

Řešení

Výňatky z výkazu o finanční situaci podniku k 31. 12. 2015 v tis. Kč:

- | | |
|--|-------|
| • Aktiva - Pozemky, budovy a zařízení | 1 488 |
| • Pasiva – Závazek z finančního leasingu – dlouhodobá část | 1 246 |
| • Pasiva – Závazek z finančního leasingu – krátkodobá část | 325 |
| • Výnosy příštích období | 80 |

Výňatky z výkazu o úplném výsledku podniku za rok končící 31. 12. 2015 v tis. Kč:

- | | |
|-------------------------------------|------|
| • Odpisy dlouhodobého majetku | -372 |
| • Rozpuštění výnosů příštích období | 20 |

Výpočty

K datu prodeje 1. 1. 2015 byl stroj ve výkazu o finanční situaci přeceněn na svou reálnou hodnotu – prodejní cenu. Zůstatková hodnota po tomto přecenění byla tedy 1 860 tis. Kč. Souvisejícím zápisem byla tvorba výnosů příštích období ve výši 100 tis. Kč.

Zároveň byly k tomuto datu vykázány přijaté peníze v částce 1 860 tis. Kč jako finanční závazek.

Odpisy za rok 2015 jsou 372 tis. Kč (1 860/5).

Do výkazu o úplném výsledku bylo účtováno také rozpuštění výnosů příštích období 20 tis. Kč (100/5), a úrokové náklady ve výši 236 tis. Kč (1 860 * 12,7%).

Ve výkazu o finanční situaci k 31. 12. 2015 bude vykázán stroj v zůstatkové účetní hodnotě 1 488 tis. Kč (1 860 – 372) a závazek z finančního leasingu v celkové výši 1 571 tis. Kč (1 860 + 236 – 525), v členění na krátkodobý závazek 325 tis. Kč a dlouhodobý závazek 1 246 tis. Kč.

Zadání 6

Společnost XYZ si od 1. ledna 2015 pronajala osobní automobil na dobu tří let. Na konci leasingu dojde k převodu automobilu do vlastnictví společnosti nájemce.

Společnost XYZ zaplatí pronajímateli 6 splátek po 200 000 Kč vždy na konci každého pololetí. Implicitní úroková míra pronajímatele není společnosti XYZ známa, přírůstková míra společnosti XYZ činí 10 % p.a. Reálná hodnota majetku je 1 020 000 Kč.

Očekávaná doba ekonomické životnosti automobilu je 4 roky, odhadovaná zůstatková cena při vyřazení je 115 139 Kč. Společnost XYZ zvolila lineární časový způsob odpisování.

Úkol

Vypočítejte současnou hodnotu leasingových splátek, sestavte leasingovou tabulku a uveďte účetní operace v letech 2015 - 2017, které musí zaúčtovat společnost XYZ v souvislosti s leasingem.

Pro vyjádření účetního předpisu použijte označení účtů z následujícího účtového rozvrhu:

Účet 022 – Stálá aktiva – dopravní prostředky

Účet 082 – Stálá aktiva – oprávkky k dopravním prostředkům

Účet 221 – Oběžná aktiva – běžné účty

Účet 474 – Pasiva – závazky z finančních leasingů

Účet 551 – Náklady - odpisy

Účet 562 – Náklady - úroky

Řešení

$$\text{Současná hodnota splátek} = \sum_{t=1}^n \frac{P}{(1+i)^t}$$

kde:

P = jednotlivé leasingové splátky

i = úroková míra (5 % p.a.)

n = počet diskontovaných splátek

Rok	Splátka	Současná hodnota
2015	200 000	190 476
	200 000	181 407
2016	200 000	172 768
	200 000	164 540
2017	200 000	156 705
	200 000	149 243
celkem	1 200 000	1 015 139

Leasingová tabulka:

Rok	Úroková míra	Splátka	Závazek	Úrok	Snížení závazku
2015	5 %	200 000	1 015 139	50 757	149 243
	5 %	200 000	865 896	43 295	156 705
2016	5 %	200 000	709 191	35 460	164 540
	5 %	200 000	544 651	27 232	172 768
2017	5 %	200 000	371 883	18 594	181 406
	5 %	200 000	190 479	9 523	190 477
Celkem		1 200 000	0	184 861	1 015 139

Účetní operace v letech 2015 - 2017, které musí zaúčtovat společnost XYZ v souvislosti s leasingem:

Rok	Operace	Kč	MD	D
2015	Pronájem zařízení – zařazení do rozvahy	1 015 139	022	474
	1. splátka nájemného – výdaj z účtu	200 000		221
	Splátka nájemného – snížení závazku	149 243	474	
	Splátka nájemného - úrok	50 757	562	
	2. splátka nájemného – výdaj z účtu	200 000		221
	Splátka nájemného – snížení závazku	156 705	474	
	Splátka nájemného - úrok	43 295	562	
	Odpis zařízení (1 015 139 – 115 139) / 4	225 000	551	082
2016	3. splátka nájemného – výdaj z účtu	200 000		221
	Splátka nájemného – snížení závazku	164 540	474	
	Splátka nájemného - úrok	35 460	562	
	4. splátka nájemného – výdaj z účtu	200 000		221
	Splátka nájemného – snížení závazku	172 768	474	
	Splátka nájemného - úrok	27 232	562	
	Odpis zařízení (1 015 139 – 115 139) / 4	225 000	551	082
2017	5. splátka nájemného – výdaj z účtu	200 000		221
	Splátka nájemného – snížení závazku	181 406	474	
	Splátka nájemného - úrok	18 594	562	
	6. splátka nájemného – výdaj z účtu	200 000		221
	Splátka nájemného – snížení závazku	190 477	474	
	Splátka nájemného - úrok	9 523	562	
	Odpis zařízení (1 015 139 – 115 139) / 4	225 000	551	082

Novelizace - IFRS 16 Leasingy (IFRS 16 Leases)

Rada pro mezinárodní účetní standardy vydala v lednu 2016 **IFRS 16 Leasingy**²⁸, který nahrazuje IAS 17 Leasingy a stanoví zásady pro účtování, oceňování, prezentaci a zveřejňování leasing pro nájemce i pronajímatele. IFRS 16 je účinný od 1. ledna 2019, dřívější aplikace je možná pouze za předpokladu, že účetní jednotka používá IFRS 15 Výnosy ze smluv s odběrateli. Hlavní změny ve vykazování jsou u nájemců. Standard vychází ze skutečnosti, že každý leasing u nájemce znamená pořízení aktiva a pokud jsou hrazeny splátky, je zajištěno i financování.

Definice leasingu

Smlouva je, nebo obsahuje leasing, pokud dává zákazníkovi právo kontrolovat použití identifikovatelného aktiva v časovém období výměnou za protihodnotu.

V souladu s IFRS 16 nájemce neklasifikuje leasing jako operativní nebo finanční. Veškerý leasing bude nově zachycen podobně jako finanční leasing podle IAS 17.

²⁸ Projekt přípravy nového standardu byl realizován jako společný projekt s americkou Radou pro standardy finančního účetnictví (FASB).

Výjimku lze použít za předpokladu, že se jedná o leasingy s dobou pronájmu do 12 měsíců a neobsahující kupní opci, nebo leasingy, kdy je hodnota aktiva nevýznamná²⁹. Tyto leasingy se vykazují stejně jako v současnosti operativní leasingy podle IAS 17.

Shrnutí

Cílem standardu je stanovit pro nájemce i pronajímatele vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění používané ve vztahu k finančnímu a operativnímu leasingu. Standard definuje pojmy leasing, finanční leasing, operativní leasing, doba leasingu, minimální leasingové platby, reálná hodnota, ekonomická životnost, doba použitelnosti, čistá investice do leasingu, hrubá investice do leasingu, nezaručená zbytková hodnota, zaručená zbytková hodnota, nerealizovatelný finanční výnos, implicitní úroková míra leasingu, přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce. Standard rozlišuje finanční a operativní leasing. Nájemce uzná finanční leasing ve své rozvaze jako aktiva a závazky, oceněné v nižší částce z reálné hodnoty nebo současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Diskontním faktorem je implicitní úroková míra nebo přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce. Leasingové splátky se rozdělí na snížení závazku a finanční náklady. Pronajímatel uzná aktiva držaná v rámci finančního leasingu v rozvaze jako pohledávku v částce která se rovná čisté investici do leasingu. Leasingové platby snižují hodnotu pohledávky, úrok je uznán jako finanční výnos. Leasingové platby u nájemce v rámci operativního leasingu by měly být uznány jako náklad ve výsledovce rovnoměrně po dobu leasingového vztahu. Pronajímatel by měl vykazovat aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu v rozvaze podle povahy aktiva. Výnos z operativního leasingu se zobrazuje ve výnosech rovnoměrně během doby leasingu. Standard stanovuje údaje, které má podnik zveřejnit.

Od 1. ledna 2019 bude účinný nový standard, IFRS 16, Leasingy. Standard mění podmínky vykazování leasingů hlavně u nájemců.

Otázky k opakování

- 1) Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 17.
- 2) Definujte základní pojmy v souladu s IAS 17. (leasing, finanční leasing, operativní leasing, doba leasingu, minimální leasingové platby, reálná hodnota, ekonomická životnost, doba použitelnosti, čistá investice do leasingu, hrubá investice do leasingu, nezaručená zbytková hodnota, zaručená zbytková hodnota, nerealizovatelný finanční výnos, implicitní úroková míra leasingu, přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce).
- 3) Vysvětlete rozdíl mezi finančním a operativním leasingem.
- 4) Vysvětlete způsob vykazování finančního leasingu u nájemců.
- 5) Vysvětlete způsob vykazování finančního a leasingu u pronajímatelů.
- 6) Vysvětlete způsob vykazování operativního leasingu u nájemců.
- 7) Vysvětlete způsob vykazování operativního leasingu u pronajímatelů.
- 8) Charakterizujte nevýznamnější změnu ve vykazování leasingů v souladu s IFRS 16 Leasingy.

²⁹ Tato výjimka platí pouze pro aktiva, která nejsou vysoce závislá na ostatních aktivech nebo s nimi nejsou výrazně propojena. Ve standardu není uvedena hraniční hodnota.

2.10 Snížení hodnoty aktiv – IAS 36

IAS 36 Impairment of Assets

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 36.
- Definovat základní pojmy.
- Vymezit podmínky pro identifikaci snížení hodnoty aktiv.
- Vysvětlit způsoby zjištění zpětně získatelné částky.
- Charakterizovat způsoby uznání a oceňování ztrát ze snížení hodnoty.
- Popsat podmínky a způsoby zrušení ztráty ze snížení hodnoty.

Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit **postupy**, které podnik použije aby zabezpečil, že jeho aktiva jsou vedena v částce, která **není vyšší** než jeho **zpětně získatelná částka**.

Rozsah působnosti

Standard se použije v účetnictví pro snížení hodnoty veškerých aktiv s výjimkou těch, kterými se zabývá jiný standard (zásoby, stavební smlouvy, odložená daňová aktiva apod.).

Definice používaných pojmů

Standard vymezuje definice používaných termínů:

Zpětně získatelná částka (recoverable amount) je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užívání.

Hodnota z užívání (value in use) aktiva je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti.

Čistá prodejní cena (fair value less costs to sell) je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými a ochotnými stranami, minus náklady prodeje.

Náklady prodeje (costs of disposal) jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.

Ztráta ze snížení hodnoty (impairment loss) je částka, o kterou účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku.

Účetní hodnota (carrying amount) je částka, ve které je aktivum zachyceno v rozvaze po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Peněžotvorná jednotka (cash generation unit) je nejmenší zjistitelná skupina aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Celopodniková aktiva (corporate assets) jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům jak posuzované peněžotvorné jednotky, tak i ostatním peněžotvorným jednotkám.

Aktivní trh (active market) je trh, který splňuje následující podmínky: položky obchodovány na trhu jsou homogenní; kdykoliv lze nalézt kupujícího a prodávajícího, kteří jsou ochotni transakci uskutečnit; ceny jsou veřejně dostupné.

Identifikace snížení hodnoty aktiv

Aktivum má sníženou hodnotu, pokud účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

Podnik by měl k datu účetní závěrky zvážit, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Pokud ano, podnik odhadne zpětně získatelnou částku.

Každoročně musí podnik testovat podnik na snížení hodnoty nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti, nedokončená aktiva a goodwill.

Náznaky možného snížení aktiva se zjišťují z vnějších a vnitřních zdrojů informací.

U vnějších zdrojů může jít o snížení tržní ceny aktiva během období víc, než se očekávalo při běžném odepisování, o významné změny v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí podniku, nebo o růst tržních úrokových sazeb ovlivňujících návratnost investic a podobně.

Vnitřní zdroje informací mohou podat důkaz o zastarávání nebo fyzickém poškození aktiva, o nepříznivých změnách v rozsahu nebo způsobu používání aktiv, o snížení ekonomické výkonnosti aktiva oproti očekávání a podobně.

Příklady, kdy může dojít ke snížení hodnoty aktiv

Podnik postavil komplex bytových domů. Těsně před dokončením byl změněn územní plán města a v sousedství komplexu bude vybudována skládka odpadu.

Podnik vyrábí a prodává specializované nástroje. V průběhu roku proběhla fúze jeho dvou významných konkurentů, kteří ovládli větší část trhu. Na konci účetního období podnik zjišťuje, že plánované tržby poklesly o třetinu.

Podnik vyrábí a prodává biopotraviny. V tisku proběhla zpráva, že se v jeho provozech objevily bakterie a nedodrжуje řádně hygienické normy.

Měření zpětně získatelné částky

Zpětně získatelná částka je **vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a hodnoty z užívání**. Není vždycky nutné určovat čistou prodejní cenu i hodnotu z užívání. Jestliže jedna z těchto částek převyšuje účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku. Pokud není důvod se domnívat, že hodnota z užívání významně převyšuje jeho čistou prodejní cenu, za zpětně získatelnou částku může být považována čistá prodejní cena.

Čistá prodejní cena aktiva je nejlépe prokázána cenou v závazné smlouvě o prodeji upravenou o náklady, které jsou přímo přiřaditelné k pozbytí aktiva. Pokud neexistuje žádná smlouva o prodeji, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, je čistou prodejní cenou tržní cena snížená o náklady spojené s pozbytím aktiva. V ostatních případech je čistá prodejní cena stanovena na základě nejlépe dostupných informací za daných okolností.

Hodnota z užívání aktiva je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují předpokládané peněžní přítoky z užívání aktiva, předpokládané peněžní odtoky, nutné pro vytváření peněžních přítoků aktiva, čisté peněžní toky z pozbytí aktiva na konci jeho použitelnosti a podobně. Odhady budoucích peněžních toků by neměly zahrnovat budoucí výdaje, které zlepšují výkonnost aktiva nad jejich původně stanovenou úroveň, peněžní odtoky či přítoky z financování, příjmy či úhrady daně ze zisku a podobně.

Sazba použitá pro diskontování (diskontní sazba) by měla být sazbou před daní ze zisku, která vyjadřuje běžné tržní předpoklady časové hodnoty peněz a specifických rizik daného aktiva. Sazba může být například odhadována ze sazby vyplývající z běžných tržních transakcí pro podobná aktiva.

Příklad

Podnik AX je významným dovozcem a distributorem rýže. V tisku proběhla zpráva, že zakoupil a distribuoval do obchodní sítě zásilku geneticky upravené rýže, přesto, že národní legislativa daně země to nepovoluje. Podniku okamžitě poklesly tržby. Hodnota z užívání, ve které jsou zohledněny důsledky situace byla stanovena na 250, podnik dostal nabídku na odkoupení závodu za 230. Související poplatky spojené s prodejem ve výši 20 hradí prodávající.

Řešení

Pokles tržeb je náznakem pro stanovení zpětně získatelné částky.

Hodnota z užívání je 250;

Čistá prodejní cena = 230 – 20 = 210 (částka, kterou lze získat z prodeje aktiva minus náklady pozbytí).

Zpětně získatelná částka je vyšší z čisté prodejní ceny a hodnoty z užívání, tj. 250.

Uznání a ocenění ztráty ze snížení hodnoty

Jestliže je zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, účetní hodnota se sníží na zpětně získatelnou částku a toto snížení je ztrátou ze snížení hodnoty.

Ztráta ze snížení hodnoty se uzná jako náklad ve výsledovce, pokud aktivum nebylo předtím přeceněno podle jiného standardu (například IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení). V tomto případě se nejdříve sníží fond z přecenění. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se upraví odpisový plán a vypočítá se nová hodnota odpisů z upravené částky. Uznání ztráty ze snížení hodnoty může ovlivnit odloženou daň.

Příklad

Účetní hodnota aktiva činí 650, jeho zpětně získatelná částka byla stanovena na 500. Stanovte ztrátu ze snížení hodnoty aktiva, pokud fond z přecenění je:

1. 0
2. 30
3. 200

Řešení

Ztráta ze snížení hodnoty aktiva = $650 - 500 = 150$

ad 1) Snížení hodnoty aktiva se uzná jako náklad ve výkazu o výsledku.

	Aktivum		Náklad	
PS	650	1.	150	1.
				150

Výkaz o finanční pozici	
Aktivum	500
Výsledek hospodaření	-150

Výkaz o výsledku	
Náklady	150

ad 2) Snížení hodnoty aktiva se uzná jako snížení fondu z přecenění v hodnotě 30 a náklad v hodnotě 120.

	Aktivum		Fond z přecenění	
PS	650	1.	30	1.
		2.	120	PS
				30

	Náklad			
2.	120			

Výkaz o finanční pozici	
Aktivum	500
Výsledek hospodaření	-150

Výkaz o výsledku	
Náklady	120

ad 3) Snížení hodnoty aktiva se uzná jako snížení fondu z přecenění hodnotě 150.

	Aktivum		Fond z přecenění	
PS	650	1.	150	1.
			200	PS
				200

Výkaz o finanční pozici

Aktivum	500
Fond z přecenění	50

Pokud není možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, podnik stanovuje zpětně získatelnou částku tzv. **penězotvorné jednotky**, k níž aktivum náleží.

Penězotvorná jednotka je nejmenší zjistitelná skupina aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Tato situace nastane v okamžiku, kdy aktivum nevytváří peněžní toky, které jsou nezávislé na peněžních tocích ostatních aktiv podniku.

Příklad 1

Lázeňský podnik provozuje tři léčebny A, B, C. U každé z léčebny lze samostatně zjistit peněžní toky, které generuje. Zatímco léčebny A a B jsou ziskové, léčebna C je ztrátová. Podle smlouvy s městským úřadem musí podnik provozovat všechny tři léčebny, nemůže jednu z nich zrušit či omezit.

Řešení

Lázeňský podnik nemá možnost zrušit žádnou z léčeben a z toho důvodu jsou peněžní toky všech na sobě závislé. Penězotvornou jednotkou jsou všechny tři léčebny dohromady.

Příklad 2

Podnik má tři výrobní závody, závod X, závod Y a závod Z. V závodě X se vyrábí součástky, které se jednak montují v závodech Y a Z do hotových výrobků, jednak se můžou samostatně prodávat.

Řešení

Každý z podniků může samostatně vytvářet peněžní toky, penězotvornou jednotkou je každý závod zvlášť.

Goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace nevytváří peněžní roky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv, proto nemůže být zpětně získatelná částka goodwillu jako jednotlivého aktiva určena. Proto je zpětně získatelná částka stanovena pro penězotvornou jednotku (nebo skupinu penězotvorných jednotek), k níž goodwill náleží. Pokud podnik vyřadí činnost v rámci penězotvorné jednotky, k níž byl goodwill přidělen, podnik při určování zisku nebo ztráty z vyřazení této činnosti podnik zahrne goodwill do účetní hodnoty vyřazené činnosti a ocení jej v poměru zpětně získatelné částky vyřazené činnosti a hodnoty zbývajících penězotvorné jednotky.

Příklad

Podnik prodal část své penězotvorné jednotky za 1 600. Zpětně získatelná částka zbytku penězotvorné jednotky je 2 400. Účetní hodnota vyřazovaných aktiv je 1 200. Penězotvorné jednotce byl přidělen goodwill v hodnotě 800. Vypočítejte zisk nebo ztrátu z prodeje části penězotvorné jednotky.

Řešení

Prodejní cena části penězotvorné jednotky je výnosem, který snížíme o účetní hodnotu vyřazovaných aktiv a poměrné části goodwillu, který oceníme v poměru zpětně získatelné částky vyřazené činnosti a hodnoty zbývajících penězotvorné jednotky.

Položka	Cena
Prodejní cena	1 600
Náklady vyřazených aktiv	-1 200
Poměrná část goodwillu $1600 / (1600 + 2400) = 0,4 * 800$	-320
Zisk/ztráta z prodeje	80

Při rozdělení ztráty ze snížení hodnoty v rámci peněžotvorné jednotky přiřazujeme ztrátu tak, aby snížila nejdříve hodnotu goodwillu, pokud existuje a následně hodnotu ostatních aktiv v poměru účetních hodnot aktiv v jednotce.

Příklad

Podnik vlastní tři výrobní závody, které jsou na sobě závislé a u kterých nelze jednotlivě stanovit hodnotu z užívání. Hodnota z užívání celé peněžotvorné jednotky je 2 000. Stanovte ztrátu ze snížení hodnoty a přiřaďte ji jednotlivým aktivům.

Závod	Účetní hodnota
Závod 1	1 050
Závod 2	700
Závod 3	750
Celkem	2 500

Řešení

Ztráta ze snížení hodnoty je $2\,500 - 2\,000 = 500$. Ztrátu přiřadíme jednotlivým jednotkám v poměru jejich účetních hodnot.

Závod	Ztráta ze snížení hodnoty
Závod 1	$(500 / 2\,500) * 1\,050 = 210$
Závod 2	$(500 / 2\,500) * 700 = 140$
Závod 3	$(500 / 2\,500) * 750 = 150$
Celkem	500

Příklad

Podnik vlastní tři výrobní závody, které jsou na sobě závislé a u nichž nelze jednotlivě stanovit hodnotu z užívání. Hodnota z užívání celé peněžotvorné jednotky je 2 000. Peněžotvorné jednotce byl přiřazen goodwill v hodnotě 200, který se v podniku sleduje na úrovni peněžotvorných jednotek. Stanovte ztrátu ze snížení hodnoty a přiřaďte ji goodwillu a jednotlivým aktivům.

Závod	Účetní hodnota
Závod 1	1 050
Závod 2	700
Závod 3	750
Celkem	2 500

Ztráta ze snížení hodnoty je $2\,500 - 2\,000 = 500$. Ztrátu přiřazujeme tak, aby nejdříve snížila hodnotu goodwillu a následně hodnotu jednotlivých aktiv v poměru jejich účetních hodnot.

Závod	Ztráta ze snížení hodnoty
Goodwill	200
Závod 1	$(300 / 2\,500) * 1\,050 = 126$
Závod 2	$(300 / 2\,500) * 700 = 84$
Závod 3	$(300 / 2\,500) * 750 = 90$
Celkem	500

Celopodniková aktiva jsou taková aktiva, která generují peněžní toky pouze v závislosti na ostatních aktivech. Příkladem může být třeba administrativní budova, nebo výzkumné či výpočetní středisko. V případě, že existují indikátory na snížení hodnoty těchto aktiv, musí být přiděleny peněžotvorné jednotce nebo jednotkám, ke kterým náleží.

Mohou nastat dvě varianty:

- Celopodniková aktiva mohou být přidělena peněžotvorné jednotce na rozumném a konzistentním základě, potom porovnááme účetní hodnotu zkoumané peněžotvorné jednotky včetně hodnoty celopodnikového aktiva s její zpětně získatelnou částkou.
- Celopodniková aktiva nemohou být přiřazena na rozumném a konzistentním základě:
 - Nejdříve porovnáme účetní hodnotu celé peněžotvorné jednotky bez celopodnikového aktiva s její zpětně získatelnou částkou.
 - Následně zjistíme nejmenší skupinu peněžotvorných jednotek, která zahrnují peněžotvornou jednotku, ke které lze celopodnikové aktivum přiřadit.
 - Nakonec porovnáme účetní hodnotu této skupiny peněžotvorných jednotek včetně hodnoty celopodnikového aktiva s její zpětně získatelnou částkou.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty

Zrušení ztráty ze snížení hodnot opět navýší cenu aktiva.

Podnik k datu účetní závěrky zjišťuje, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předešlých letech již není oprávněna nebo může být snížena. Podnik při rozhodování vychází z vnějších a vnitřních zdrojů informací.

K vnějším informačním zdrojů patří informace o tom, že tržní hodnota aktiva během období významně vzrostla, nastaly významné změny s příznivým dopadem na podnik v technologickém, tržním nebo legislativním prostředí podniku, poklesly tržní úrokové sazby, které mohou mít vliv na diskontní sazbu a podobně.

Vnitřní informační zdroje mohou informovat o významných příznivých změnách týkajících rozsahu či způsobu využívání aktiva a podobně.

Zvýšení účetní hodnoty aktiva způsobené zrušením ztráty ze snížení hodnoty nesmí převyšovat účetní hodnotu. Zrušení ztráty ze snížení aktiva je uznáno jako výnos ve výsledovce, pokud není aktivum přeceněno podle jiného Mezinárodního účetního standardu. U přeceněného aktiva je zrušení ztráty ze snížení hodnoty řešeno jako přecenění podle jiného Mezinárodního účetního standardu. Zrušení nebo snížení již zaúčtované ztráty ze snížení hodnoty není možné u goodwillu. Pokud jednou došlo ke snížení jeho hodnoty, není možné ji navýšit zpět.

Příklad

Výrobní závody jsou na sobě závislé, zpětně získatelná částka celé peněžotvorné jednotky byla 2000, ztráta ze snížení hodnoty aktiv byla přiřazena v poměru jejich účetních hodnot. Zobraďte zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky, pokud její zpětně získatelná částka vzrostla na 2 300.

Závod	Účetní hodnota	Ztráta ze snížení hodnoty
Závod 1	1 050	210
Závod 2	700	140
Závod 3	750	150
Celkem	2 500	500

Řešení

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty opět navýší cenu aktiva, částka bude rozdělena v poměru jejich účetních hodnot.

Hodnota aktiv se zvýší o částku $2\,300 - 2\,000 = 300$

Závod	Účetní hodnota po předchozím snížení hodnoty aktiv	Rušení ztráty ze snížení hodnoty	Účetní hodnota po zrušení snížení hodnoty aktiv
Závod1	$1\,050 - 210 = 840$	$(300 / 2\,000) * 840 = 126$	966
Závod2	$700 - 140 = 560$	$(300 / 2\,000) * 560 = 84$	644
Závod3	$750 - 150 = 600$	$(300 / 2\,000) * 600 = 90$	690
Celkem	2 000	300	2300

Zveřejňování údajů

Účetní závěrka zveřejní pro každou skupinu aktiv:

- Částku ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce za období a položku řádku výsledovky, do níž je taková ztráta ze snížení hodnoty započítána.
- Částku zrušení ztrát ze snížení hodnoty zachycených ve výsledovce za období a položku řádku výsledovky, v níž jsou takové ztráty ze snížení hodnot zrušeny.
- Částku ztrát ze snížení hodnoty zachycených během období přímo ve vlastním kapitálu.
- Částku zrušení ztrát ze snížení hodnoty zachycených během období přímo ve vlastním kapitálu.

Příklady z praxe

Zadání 1

Identifikace peněžotvorné jednotky

V areálu výrobní společnosti byly vybudovány obslužné komunikace a parkoviště, které nelze samostatně prodat ani pronajmout.

Úkol

Představují obslužné komunikace a parkoviště peněžotvorné jednotky?

Řešení

Není možné odhadnout zpětně získatelnou částku komunikací, protože hodnotu z užívání nelze určit. Proto podnik odhaduje zpětně získatelnou částku cele peněžotvorné jednotky, ke které komunikace a parkoviště patří, tj. stavebního podniku jako celku.

Zadání 2

Identifikace peněžotvorné jednotky

Dopravní podnik na základě smlouvy s městem provozuje městskou hromadnou dopravu. Její součástí jsou autobusové a tramvajové linky a lanová dráha, která je provozována se značnou ztrátou, ale je podmínkou pro trvání smlouvy mezi magistrátem a dopravním podnikem.

Podnik je schopen přiřadit jednotlivým linkám aktiva a peněžní toky.

Úkol

Co je představuje u dopravního podniku peněžotvorné jednotky?

Řešení

Jelikož podnik nemá možnost omezit služby na lanové dráze, je nejnižší peněžotvornou jednotkou dopravní podnik jako celek.

Zadání 3

Vyřazení činnosti peněžotvorné jednotky

Společnost prodává za 100 měnových jednotek činnost, která byla součástí peněžotvorné jednotky, k níž byl přiřazen goodwill. Goodwill přiřazený jednotce nelze identifikovat, případně spojit se skupinou aktiv, na nižší úrovni než je jednotka, leda libovolně. Zpětně získatelná částka části peněžotvorné jednotky, která zůstane, je 300 měnových jednotek.

Úkol

Jaký dopad má výše uvedená událost na vykazovaný goodwill?

Řešení

Protože goodwill přiřazený peněžotvorné jednotce nelze přesně identifikovat a přiřadit skupině aktiv na nižší úrovni, je goodwill spojený s pozbyvanou činností vyčíslen na základě relativního poměru hodnot pozbyvané činnosti a zachované jednotky. Proto 25 % goodwillu přiřazeného peněžotvorné jednotce je zahrnuto do účetní hodnoty prodávané činnosti.

Zadání 4

Vyřazení činnosti peněžotvorné jednotky

Z peněžotvorné jednotky byla prodána jedna z jejích činností za 5 mil Kč. Zbývající část peněžotvorné jednotky má zpětně získatelnou částku 10 mil. Kč. Účetní hodnota vyřazených aktiv činí 3,8 mil. Kč.

Úkol

Stanovte zisk nebo ztrátu z prodeje činnosti, byl-li peněžotvorné jednotce (před prodejem činnosti) přidělen goodwill ve výši 750 tis. Kč.

Řešení

Výsledek z prodeje činnosti je dán rozdílem mezi prodejní cenou a účetní hodnotou vyřazovaných aktiv. V případě, kdy je činnosti přidělen i goodwill, musí být poměrně eliminována i hodnota goodwillu.

Hodnota goodwillu určená k zúčtování je stanovena poměrem hodnoty vyřazené činnosti a hodnoty zbývající peněžotvorné jednotky, tj.:

- hodnota vyřazené činnosti = 5 000 tis. Kč
- celková hodnota činnosti = 15 000 tis. Kč

Jejich vzájemný poměr 5/15 poskytuje výsledek 33,3 % a v tomto poměru musí být při vyřazení činnosti vyřazen i goodwill z celkové jeho hodnoty:

- celková hodnota goodwillu = 750 tis. Kč
- goodwill přiřazený prodávané činnosti = 750 tis. Kč × 33,3 % = 250 tis. Kč

Výsledek z prodeje představuje zisk ve výši 950 tis. Kč a je dán následujícím výpočtem:

- zisk z prodeje = prodejní cena – účetní hodnota aktiv – goodwill v přiřazené hodnotě
- zisk z prodeje = 5 000 tis. – 3 800 tis. – 250 tis. = 950 tis. Kč

Zadání 5

Celopodniková aktiva

Společnost má tři peněžotvorné jednotky: A, B a C. Účetní hodnota těchto jednotek nezahrnuje goodwill. Došlo k nepříznivým změnám v technologickém prostředí, v němž společnost působí. Proto účetní jednotka provádí testy na snížení hodnoty každé ze svých peněžotvorných jednotek. Ke konci roku jsou účetní hodnoty A, B a C v tomto pořadí 100, 150 a 200 měnových jednotek.

Činnosti jsou řízeny z ústředí, které představuje budova v hodnotě 150 měnových jednotek. Poměr mezi účetními hodnotami peněžotvorných jednotek je racionálním náznakem podílu na budově ústředí přiznanému každé peněžotvorné jednotce. Zbývající odhadovaná doba použitelnosti peněžotvorné jednotky A je 10 let. Zbývající doba použitelnosti B, C a aktiv ústředí je 20 let. Budova ústředí je odpisovaná lineárním způsobem.

Úkol

Přiřaďte celopodnikové aktivum jednotlivým peněžotvorným jednotkám?

Řešení

Celopodnikovým aktivem je budova ústředí, přičemž její účetní hodnota může být na rozumném a konzistentním základě přiřazena k posuzovaným peněžotvorným jednotkám.

Účetní hodnota budovy centrály je přiřazena k účetní hodnotě každé jednotlivé peněžotvorné jednotky.

Používá se vážené přiřazovací základny, protože odhadovaná zbývající doba použitelnosti peněžotvorné jednotky A je 10 let, zatímco odhadované zbývající doby použitelnosti peněžotvorných jednotek B a C jsou 20 let.

	A	B	C	Celkem
Účetní hodnota	100	150	200	450
Doba použitelnosti	10 let	20 let	20 let	
Váha založená na době použitelnosti	1	2	2	

	A	B	C	Celkem
Účetní hodnota po vážení	100	300	400	800
Poměrné přiřazení budovy centrály	12 % (100/800)	38 % (300/800)	50 % (400/800)	100 %

Přiřazení účetní hodnoty budovy (založeno na výše uvedeném poměru)

	A	B	C	Celkem
Rozdělení centrály mezi peněžotvorné jednotky	19	56	75	150
Účetní hodnota (po přiřazení budovy)	119	206	275	600

Shrnutí

Cílem standardu je stanovit postupy, které podnik použije, aby zabezpečil, že jeho aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Standard vymezuje definice používaných termínů jako je zpětně získatelná částka, hodnota z užívání aktiva, čistá prodejní cena, náklady pozbytí, ztráta ze snížení hodnoty, účetní hodnota, peněžotvorná jednotka, celopodniková aktiva, aktivní trh. Aktivum má sníženou hodnotu, pokud účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku. Pokud k datu účetní závěrky existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, podnik odhadne zpětně získatelnou částku. Náznaky možného snížení aktiva se zjišťují z vnějších a vnitřních zdrojů informací. Zpětně získatelná částka je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a hodnoty z užívání. Jestliže je zpětně získatelná částka aktiva nižší než jeho účetní hodnota, účetní hodnota se sníží na zpětně získatelnou částku a toto snížení je ztrátou ze snížení hodnoty. Ztráta ze snížení hodnoty se uzná jako náklad ve výledovce, u aktiva přeceněného podle jiného standardu se sníží fond z přecenění. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se upraví odpisový plán. Pokud není možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, podnik stanovuje zpětně získatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží. Pro goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace je zpětně získatelná částka stanovena pro peněžotvornou jednotku k níž goodwill náleží. Ztráta ze snížení hodnoty v rámci peněžotvorné jednotky se přiřazuje tak, aby snížila nejdříve hodnotu goodwillu, pokud existuje a následně hodnotu ostatních aktiv v poměru účetních hodnot aktiv v jednotce. Ztráta ze snížení hodnoty může být snížena či zrušena, pokud existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předešlých letech není již oprávněna. Podnik při rozhodování vychází z vnějších a vnitřních zdrojů informací. Zvýšení účetní hodnoty aktiva způsobené zrušením ztráty ze snížení hodnoty nesmí převyšovat účetní hodnotu. Zrušení ztráty ze snížení aktiva je uznáno jako výnos ve výledovce. U aktiva přeceněného podle jiného standardu je zrušení ztráty ze snížení hodnoty řešeno jako přecenění. Standard stanovuje údaje, které má podnik zveřejnit.

Otázky k opakování

- 1) Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 36.
- 2) Definujte základní pojmy (zpětně získatelná částka, hodnota z užívání aktiva, čistá prodejní cena, náklady pozbytí, ztráta ze snížení hodnoty, účetní hodnota, peněžotvorná jednotka, celopodniková aktiva, aktivní trh).
- 3) Vysvětlete způsob identifikace snížení hodnoty aktiv.
- 4) Vysvětlete způsob zjištění zpětně získatelné částky.
- 5) Vysvětlete postup uznání a oceňování ztrát ze snížení hodnoty.
- 6) Vysvětlete podmínky a způsob zrušení ztrát ze snížení hodnoty.

2.11 Zásoby - IAS 2

IAS 2 Inventories

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 2.
- Definovat zásoby v souladu s IAS 2.
- Charakterizovat oceňování zásob.
- Vysvětlit podstatu nákladových vzorců.
- Vysvětlit způsob uznávání nákladů ovlivňujících zisk.

Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit způsob účetního zobrazení zásob v systému historických nákladů a stanovit úroveň nákladů na pořízení, která má být uznána jako aktivum.

Rozsah působnosti

Standard se používá pro účetní zobrazení zásob s výjimkou nedokončené výroby vznikající na základě stavebních smluv (IAS 11), finančních instrumentů a zásob výrobců živého inventáře, zemědělských a lesních produktů.

Definice základních pojmů

Standard definuje **zásoby** (inventories) jako aktiva držaná za účelem prodeje v běžném podnikání, ve výrobním procesu určená k prodeji, ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb, zboží zakoupené k dalšímu prodeji, pozemky a jiný majetek určený k prodeji.

Mezi zásoby patří:

- Materiál.
- Výrobky.
- Zboží.

Náklady na pořízení zásob (cost of inventories) zahrnují:

- Náklady na koupi.
- Náklady na přeměnu.
- Ostatní náklady.

Náklady na koupi (costs of purchase) zahrnují cenu pořízení, dovozní cla, daně, náklady na dopravu, náklady na manipulaci a další náklady přímo přiřaditelné pořízení zásob. Náklady na pořízení se snižují o obchodní srážky, slevy a další podobné položky.

Náklady na přeměnu (cost of conversion) zahrnují náklady přímo související s výrobou. Jedná se o přímé osobní náklady a pevnou a variabilní výrobní režii související s přeměnou materiálu na hotové výrobky.

Ostatní náklady (other costs) se zahrnují do ocenění zásob pouze v situaci, kdy byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na současné místo a do současného stavu (například návrhy výrobku pro konkrétní zákazníky).

Čistá realizovatelná hodnota (net realisable value) je odhadnutá cena v běžném podnikání snižená o odhadnuté náklady na dokončení a prodej.

Reálná hodnota (fair value) je částka, za kterou může být aktivum směneno mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek.

Oceňování zásob

Standard navrhuje oceňování zásob na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty.

Příklad

Podnik má ve skladu tři druhy výrobků, výrobek A, B, a C. Určete hodnotu výrobků uvedenou v rozvaze.

Výrobek	Náklady na pořízení	Realizovatelná hodnota	Prodejní náklady
A	90	100	10
B	150	160	8
C	275	285	30

Řešení

Zásoby oceňujeme na nižší z úrovní nákladů na pořízení a čisté realizovatelné hodnoty.

Zásoby A: Náklady na pořízení 90, čistá realizovatelná hodnota 90.

Zásoby B: Náklady na pořízení 150, čistá realizovatelná hodnota 152.

Zásoby C: Náklady na pořízení 275, čistá realizovatelná hodnota 255.

Hodnota zásob celkem = $90 + 150 + 255 = 495$

Náklady na pořízení zásob zahrnují veškeré náklady na nákup, přeměnu a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do jejich současného stavu.

Náklady na nákup zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a jiné daně (kromě těch, které podnik následně získá zpět od daňových úřadů), dopravu, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořízení zboží, materiálu a služeb. Náklady na nákup se snižují o obchodní srážky a slevy.

Náklady na přeměnu zásob zahrnují náklady přímo související s jednotkami výroby, jako jsou přímé osobní náklady. Zahrnují také fixní a variabilní výrobní režie, které byly přiřazeny v souvislosti s přeměnou materiálu na hotové výrobky.

Ostatní náklady pořízení se zahrnují se do ocenění zásob v případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na současné místo a do současného stavu.

Do ocenění zásob nelze zahrnout neobvykle vynaložené práce, velké množství odpadu, náklady na skladování, které není nutné ve výrobním procesu, správní režie které nepřispívají k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu.

Stanovení pořizovacích nákladů

Pokud není možno stanovit skutečnou pořizovací cenu u jednotlivých položek zásob, lze použít metodu standardních nákladů (náklady stanovené jako normální množství materiálu, úroveň práce a stupeň využití kapacit) nebo metodu maloobchodního prodeje (prodejní cena snižená o vhodnou procentní sazbu hrubé marže).

Nákladové vzorce

Standard uvádí pro oceňování výrobků nebo služeb vyráběných a poskytovaných pro konkrétní účely možnost vyjádřit ocenění individuálními pořizovacími náklady. Mimo to standard umožňuje oceňování zásob pomocí nákladových vzorců, metodou FIFO a metodou průměru.

Metoda FIFO („first in, first out“, „první do skladu, první ze skladu“) předpokládá, že položky zásob, které jsou nakoupeny jako první, budou jako první prodány.

Příklad

Účetní jednotka nakoupila zásoby zboží v následujícím členění a cenách, po třetí dodávce vyskladnila 180 kusů. Vypočtete hodnotu vyskladněných zásob po třetí dodávce metodu váženého aritmetického průměru a FIFO.

Položka	Počet kusů	Cena/kus	Cena celkem
Nákup zboží	100	4	400
Nákup zboží	50	9	450
Nákup zboží	200	5	1 000
Celkem	350	x	1 850

Řešení

Metoda váženého aritmetického průměru

Průměrná cena zásob $1850/350 = 5,29$

Hodnota vyskladněných zásob = $180 * 5,29 = 952$

Metoda FIFO

Hodnota vyskladněných zásob = $(100*4) + (50*9) + (30*5) = 1 000$

Uznání nákladů ovlivňujících zisk

Při prodeji zásob je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk v období, v němž jsou uznány související výnosy. Snížení ocenění zásob a odpis všech ztrát by měly být uznány jako náklad ovlivňující zisk v období, ve kterém se objevily. Všechna storna snížení ocenění jsou uznána jako snížení nákladů v období, v němž k tomuto stornu dojde.

Zveřejňování informací o zásobách

Standard požaduje zveřejnění následujících skutečností o zásobách.

- Účetní pravidla použitá pro ocenění zásob včetně použitých nákladových vzorců.
- Celková účetní hodnota zásob a výše jednotlivých skupin zásob, v členění vhodném pro podnik.
- Celková výše zásob, oceněná v čisté realizovatelné hodnotě.
- Výše storn všech snížení ocenění, která byla uznána jako zvýšení zisku v období, kdy se projevil.
- Okolnosti, které vedly ke stornům snížení zásob.
- Účetní ocenění zásob daných do zástavy.

Příklady z praxe

Zadání 1

Oceňování zásob

Společnost ABC s.r.o. vyrábí 3 druhy výrobků.

Výrobek	Pořizovací cena	Prodejní cena	Prodejní náklady
A	1 000	1 200	225
B	800	900	50
C	900	950	70

Úkol

V jakých částkách budou oceněny jednotlivé výrobky?

Řešení

Výrobek	Ocenění (čistá realizovatelná hodnota/pořizovací cena)	Hodnota
A	ČRH (< PC)	975
B	PC (< ČRH)	800
C	ČRH (< PC)	880

Zadání 2

Náklady na přeměnu

Které z následujících nákladů budou součástí nákladů na přeměnu u podniku XYZ?

Řešení

Mzdové náklady dělníků, kteří obsluhují výrobní linky pro výrobu	ANO
Mzdové náklady mzdové účetní	NE
Mzdové náklady výrobního ředitele	ANO
Odpisy výrobních linek	ANO
Náklady na předělání dveří z důvodu špatně nastavených strojů	NE
Nájem výrobní haly	ANO
Pojištění výrobní haly	ANO
Běžná údržba výrobních linek	ANO

Zadání 3

Ostatní náklady

Podnik XYZ na podporu prodeje zorganizoval rozsáhlou reklamní kampaň. Které z následujících nákladů mohou vstupovat do ocenění zásob?

Řešení

Náklady na reklamu	NE
Přemístění automobilů mezi jednotlivými autosalony	NE
Bezpečnostní materiál na přemístění automobilů	NE
Náklady na pronájem autosalonů	NE

Všechny náklady jsou součástí prodejních nákladů a nemohou vstupovat do ocenění zásob.

Zadání 4

Nákladové vzorce

Společnost ABC s.r.o. prodává budíky. Zásoby byly nakoupeny a prodány následovně:

	Množství	Cena za jednotku (tis. Kč)
Nákup		
30. 11. 2015	150	3
16. 12. 2015	60	3,2
Prodej		
25. 12. 2015	200	4,1

Úkol

Vypočítejte hodnotu konečného stavu zásob použitím metody FIFO a váženého průměru:

Řešení

	Výpočet	Konečný stav zásob (tis. Kč)
a) FIFO	$150 \times 3 + 60 \times 3,2 - 150 \times 3 - 50 \times 3,2$	32
b) vážený průměr	$(150 \times 3 + 60 \times 3,2) / 210 \times (150 + 60 - 200)$	30,6

Zadání 5

Čistá realizovatelná hodnota

Podnik XYZ, který vyrábí papír, nakoupil v dubnu 2015 vysoké zásoby buničiny, protože výrobní ředitel předpokládal, že její ceny ke konci roku výrazně stoupne. Buničina je hlavní materiál, ze kterého se vyrábí papír. Buničina byla zakoupena za 20 tis. Kč za balík. Ke konci roku však cena buničiny byla pouze 16 tis. Kč za balík.

Úkol

Musí podnik XYZ přecenit zásoby materiálu za předpokladu, že z jednoho balíku buničiny se vyrobí papír, která je prodáván za 80 tis. Kč, a výrobní náklady jednoho balíku papíru jsou 60 tis. Kč?

Řešení

Hotový výrobek je prodáván se ziskem. Z tohoto důvodu podnik XYZ nemusí přecenit zásoby materiálu.

Zadání 6

Čistá realizovatelná hodnota

Podnik ABC vyrábí léky. Za šest měsíců má začít prodávat velice účinný lék proti bolesti hlavy. Náklady na vývoj jednoho balení léku včetně výrobních nákladů jsou 1 000 Kč, prodejní náklady činí 80 Kč a prodejní cena byla stanovena na 1 300 Kč. Bohužel v nedávné době se na trhu objevil podobný konkurenční lék od podniku XYZ a podnik ABC byl nucen snížit plánovanou prodejní cenu léku na 1 000 Kč.

Úkol č. 1

Jakým způsobem se tato situace promítne do ocenění zásob?

Řešení

Zásoby mají být oceněny v nižší částce z pořizovací ceny, která činí 1 000 Kč a z čisté realizovatelné hodnoty snížené o náklady na prodej, která nyní činí $1\ 000 - 80 = 920$ Kč.

Z toho vyplývá, že bude muset být zaúčtována opravná položka ve výši 80 Kč na jedno balení léku.

Úkol č. 3

Za pět měsíců se zjistilo, že lék od konkurenčního podniku XYZ není tak účinný, jak se původně zdálo, a navíc podnik XYZ ztratil licenci na výrobu léků. Podnik ABC chce navýšit upravenou prodejní cenu na původní plánovanou. Jakým způsobem se tato situace promítne do ocenění zásob?

Řešení

Protože přestaly působit okolnosti, které vedly k tvorbě opravné položky, dojde k jejímu zrušení, a to v plné výši v částce 80 Kč na jedno balení.

Zadání 7

Společnost ABC se zabývá výrobou psacích stolů. Na výrobu 10 ks těchto stolů vynaložila náklady ve výši 10 000 Kč, tzn. jednotkové výrobní náklady činí 1 000 Kč. Šest těchto výrobků prodala za 9 000 Kč, tzn. jednotková prodejní cena činila 1 500 Kč.

Za předpokladu, že veškeré náklady vynaložené v souvislosti s výrobou výrobků jsou tzv. náklady produktu a zahrnují se tedy do ocenění výrobků, činí zisk z výdělečné činnosti výroby psacích stolů před zdaněním 3 000 Kč.

Úkol

Zobrazte dopady transakcí do výkazu o úplném výsledku hospodaření, s jeho použitím identifikujte náklady ve smyslu „costs“ (náklady vynaložené ve sledovaném období) a náklady ve smyslu „expenses“ (náklady vynaložené na dosažení výnosů). Dále z předložených údajů vypočtete rentabilitu nákladů a výnosů.

Řešení

Výkaz zisku a ztráty			
Náklady	Kč	Výnosy	Kč
Náklady na výrobu	10 000	Výnosy	9 000
Změna stavu výrobků	- 4 000		
Zisk	3 000		
	9 000		9 000

Výše nákladů ve smyslu COSTS = 10 000 Kč

Výše nákladů ve smyslu EXPENSES = 6 000 Kč

Nákladová rentabilita:	$\frac{3\,000}{6\,000} = 0,50$
Výnosová rentabilita:	$\frac{3\,000}{9\,000} = 0,33$

Zadání 8

Metoda maloobchodního prodeje

Společnost XYZ používá pro oceňování svých zásob metodu maloobchodního prodeje, neboť obchoduje se zbožím ve velkém objemu.

Úkol

K údajům o zboží za měsíc březen 2015 doplňte konečný stav zboží v pořizovací ceně:

Řešení

Položka	PC v mil. Kč	MC v mil. Kč
PS zboží	45	66
Nakoupené zboží	255	375
Zboží k prodeji	300	441
Odečet prodaného zboží		225
KS zboží v MC		216
Poměr (PC/PMC)		$300/441 = 68,03\%$
KS zboží v PC	146,95	

MC = maloobchodní cena

PMC = prodejní maloobchodní cena

PC = pořizovací cena

Zadání 9

Společnost XYZ vyrábí speciální filtry pro společnosti zpracovávající hliník. O čtyřech druzích filtrů máme následující informace za rok 2015:

Filtr A

- Vyrobeno 380 000 ks v celkových kalkulovaných nákladech 4 788 tis. Kč.
- Materiálové náklady tvoří 25 % celkových kalkulovaných nákladů a v průběhu roku vzrostly o 15 %.
- K 31. 12. 2015 bylo na skladě 25 000 ks filtrů A.

Filtr B

- Vyrobeno 560 000 ks v celkových kalkulovaných nákladech 8 288 tis. Kč.

- Kalkulace nákladů byla připravena za předpokladu celkových fixních nákladů 1 200 tis. Kč a normální úrovně výkonů v rozsahu 600 000 ks. Výše fixních nákladů za rok 2015 byla dodržena.
- K 31. 12. 2015 bylo na skladě 12 000 ks filtrů B.

Filtr C

- Vyrobeno 450.000 ks v celkových kalkulovaných nákladech 12 105 tis. Kč.
- Pro výrobu tohoto filtru se používá speciální směs, jejíž cena v lednu 2016 prudce vzrostla o 20 %. Podíl této směsi na celkových kalkulovaných nákladech činí 30%. Prodejní cena jednoho kusu filtru činí 27,80 Kč.
- K 31. 12. 2015 bylo na skladě 15 000 ks filtrů C.

Filtr D

- Vyrobeno 510 000 ks v celkových kalkulovaných nákladech 12 954 tis. Kč.
- Vzhledem k aktuální situaci na trhu podnik počátkem roku 2016 upravil prodejní cenu jednoho kusu filtru na 23 Kč.
- K 31. 12. 2015 bylo na skladě 30 000 ks filtrů C.

Úkol

Určete částky, ve kterých budou jednotlivé výše uvedené filtry vykázány v souladu s IFRS ve výkazu o finanční situaci podniku XYZ k 31. 12. 2015.

Řešení

Filtr A

- Kalkulované náklady na jeden výrobek jsou 12,6 Kč (4 788 000 Kč / 380 000 ks)
- Díky růstu materiálových nákladů o 15 % je nutno upravit hodnotu zásob neprodaných výrobků o tento vliv, jelikož IAS 2 Zásoby požaduje pravidelnou revizi a aktualizaci standardních nákladů v případě změn cen vstupů. Nově kalkulované náklady na jeden výrobek jsou 13,07 Kč (12,6 + 12,6 * 25 % * 15%).
- K 31. 12. 2015 bylo na skladě 25 000 ks filtrů A za 13,07 Kč – tj. 326 750 Kč.

Filtr B

- Kalkulované náklady na jeden výrobek jsou 14,8 Kč.
- Dle pravidel IAS 2 nelze upravit hodnotu zásob o vliv nedosažení očekávané úrovně výkonů. Fixní náklady nealokované do výrobních nákladů se stanou ztrátou běžného období z důvodu nedostatečného využití kapacity.
- K 31. 12. 2015 bylo na skladě 12 000 ks filtrů B za 14,8 Kč – tj. 177 600 Kč.

Filtr C

- Kalkulované náklady na jeden výrobek jsou 26,9 Kč.
- Dle IAS 10 Události po datu účetní závěrky nelze hodnotu zásob upravit o vliv růstu ceny vstupů, protože k tomuto růstu došlo až po konci účetního období. Situaci je možno popsat v komentáři.
- K 31. 12. 2015 bylo na skladě 15 000 ks filtrů C za 26,9 Kč – tj. 403 500 Kč.

Filtr D

- Kalkulované náklady na jeden výrobek jsou 25,4 Kč.
- Upravená prodejní cena z počátku roku 2016 je nižší než kalkulované náklady. Podle pravidel IAS 2 je nutno upravit hodnotu neprodaných zásob o vliv očekávaných ztrát z prodeje, jelikož čistá realizovatelná hodnota je nižší, než jsou vlastní náklady na jejich výrobu. (V komentáři bude uvedena hodnota zásob ve vlastních nákladech 762 000 Kč a opravná položka k těmto zásobám ve výši 72 000 Kč.)
- K 31. 12. 2015 bylo na skladě 30 000 ks filtrů C za 23,- Kč – tj. 690 000 Kč.

Shrnutí

IAS 2 stanovuje způsob účetního zobrazení zásob v systému historických nákladů a úroveň nákladů na pořízení, která má být uznána jako aktivum. Standard definuje zásoby jako aktiva držaná za účelem prodeje v běžném podnikání, ve výrobním procesu určená k prodeji, ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb, nebo zboží zakoupené k dalšímu prodeji, pozemky a jiný majetek určený k prodeji. Zásoby se podle standardu oceňují na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Oceňování výrobků nebo služeb vyráběných a poskytovaných pro konkrétní účely je možno vyjádřit ocenění individuálními pořizovacími náklady. Standard umožňuje oceňování zásob pomocí nákladových vzorců, metodu FIFO a metodu průměru. Při prodeji zásob je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk v období, v němž jsou uznány související výnosy.

Otázky k opakování

- 1) Vysvětlete cíl a působnost standardu IAS 2.
- 2) Definujte zásoby v souladu s IAS 2.
- 3) Popište způsoby oceňování zásob.
- 4) Charakterizujte nákladové vzorce a jejich použití.

2.12 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva – IAS

37

IAS 37 Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 37.
- Definovat základní pojmy.
- Vymezit podmínky uznávání rezerv.
- Charakterizovat způsoby oceňování rezerv.

Cíl standardu

Cílem standardu je zaručit, že pro rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva budou použita vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování a že v komentáři k účetní závěrce budou zveřejněny dostatečné informace pro uživatele nutné k jejich porozumění.

Rozsah působnosti

Standard je určen pro zachycení rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv pro všechny podniky z výjimkou těch transakcí, které vyplývají z finančních nástrojů uvedených v reálných hodnotách, ze zmařených smluv, z pojistných smluv v pojišťovnách nebo jsou řešeny jiným standardem (například IAS 11 – Stavební smlouvy, IAS 12 – Daně ze zisku, IAS 17 – Leasingy atd.).

Definice používaných termínů

Standard definuje používané termíny:

Rezerva (provision) je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výši.

Závazek (liability) je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a její vypořádání způsobí podniku odtok prostředků představujících ekonomický užitek.

Událost zakládající závazek (obligating event) je taková událost, zakládající smluvní nebo mimosmluvní závazek jehož důsledkem je skutečnost, že podnik nemá jinou možnost, než jej splnit.

Smluvní závazek (legal obligation) je závazek, který vzniká ze smlouvy, právních předpisů nebo ostatních uplatnění zákonů.

Mimosmluvní závazek (constructive obligation) je závazek, který vzniká z takových aktivit podniku, kdy podnik dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky a v důsledku toho vytvořil u třetích stran očekávání, že závazky budou splněny.

Podmíněný závazek (contingent liability) je pravděpodobný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k nejistým událostem, které nejsou plně pod kontrolou podniku nebo už existující závazek není vykázán, protože není pravděpodobné že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků vyjadřujících ekonomický prospěch nebo částka závazku nemůže být s dostatečnou spolehlivostí vyčíslena. Podmíněný závazek se nezveřejňuje v rozvaze.

Podmíněné aktivum (contingent asset) je pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jeho existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k nejistým událostem, které nejsou plně pod kontrolou podniku. Podmíněné aktivum se nezveřejňuje v rozvaze.

Vztah mezi rezervami a ostatními závazky

Rezervy je možno odlišit od ostatních závazků tím, že mají nejistý časový rozvrh a výši výdajů, které jsou nezbytné k jejich vykázání, obchodní závazky jsou závazky zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány a formálně odsouhlaseny (např. fakturou). Přechodná pasiva jsou závazky zaplatit zboží nebo

služby, které byly dodány a přijaty a nebyly zaplacený a formálně odsouhlaseny s dodavatelem. Jejich míra neurčitosti je nižší než v případě rezerv.

Podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Standard rozlišuje rezervy, které jsou vykázány jako závazky protože je pravděpodobné, že k jejich vyrovnání bude potřebný odtok peněžních prostředků a podmíněné závazky, které nejsou vykázány, protože není potvrzeno, že budou představovat závazek nebo není pravděpodobné, že dojde k odtoku peněžních prostředků nebo nelze spolehlivě vyčíslit výši závazku. Podmíněné závazky jsou závislé na existenci či neexistenci nejisté budoucí události, která není plně pod kontrolou podniku. Podmíněná aktiva podnik v rozvaze nevykazuje, protože by mohla vést k vykázání zisku, který nebude nikdy realizován.

Uznání rezerv

Rezerva se vykáže, pokud má podnik současný závazek (smluvní či mimosmluvní), který je důsledkem minulé události a je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.

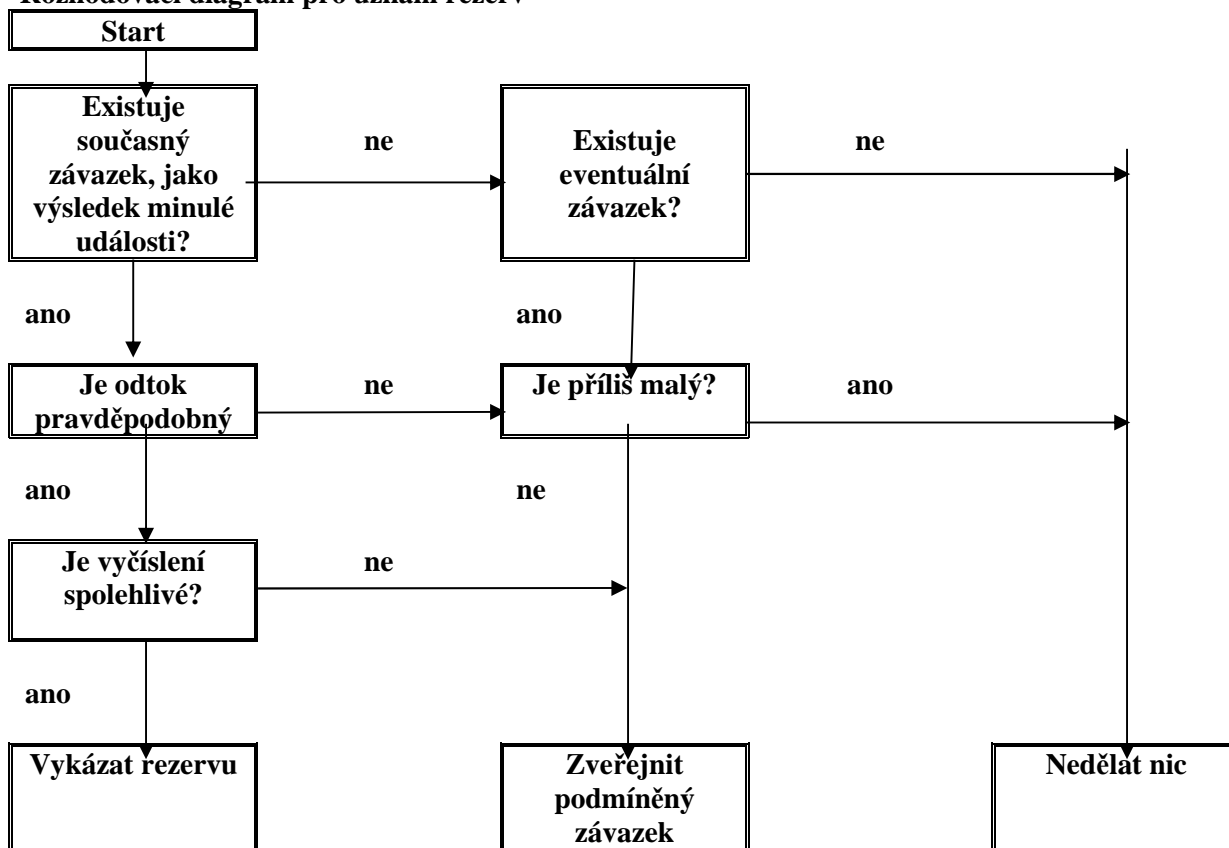
Oceňování rezerv

Částka vykázána jako rezerva je vykázána nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykazaného k rozvahovému dni. Při stanovení odhadu rezervy je třeba brát v úvahu veškerá rizika a nejistoty a zároveň dávat pozor na to, aby výnosy nebo aktiva nebyly nadhodnoceny a náklady a závazky podhodnoceny. V případě významného dopadu časové hodnoty peněz je rezerva vykázána v současné hodnotě výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku. K rozvahovému dni se rezervy vždy prověřují a aktualizují se jejich hodnoty. Rezervy musí být použity pouze na výdaje, na které byly původně vytvořeny.

Příklady uznávání a vykazování rezerv

Standard uvádí ve svém dodatku rozhodovací diagram, podle kterého je možno postupovat při uznávání rezerv.

Rozhodovací diagram pro uznání rezerv



Standard uvádí ve svém dodatku příklady nejčastějších situací, které se řeší při uznávání a vykazování rezerv a způsoby jejich řešení.

Rezerva se uznává (při splnění všech podmínek standardu) například na záruční opravy, odstranění kontaminované půdy, likvidace vrtných plošin v mořích, uzavření divize podniku projednané a připravované k datu výkazů, u pravděpodobně prohraných soudních sporů, na nevýhodné smlouvy a podobně.

Rezerva se neuznává na budoucí provozní ztráty, na pravděpodobně vyhrané soudní spory, proškolení zaměstnanců v souvislosti se změnami zákonů, opravy a údržbu a podobně.

Rezervy na restrukturalizaci se uznávají v případě, že událost splňuje definici restrukturalizace jako je například prodej nebo ukončení části podnikatelských aktivit, uzavření obchodních provozů v regionu, zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření podniku a podobně. Podmínkou pro uznání rezervy je splnění všeobecných kritérií pro uznání rezerv a zveřejnění úmyslu provést restrukturalizaci.

Příklad 1

Výrobce poskytuje v okamžiku prodeje svých výrobků zákazníkům záruku, kdy se zavazuje odstranit prostřednictvím opravy či výměny veškeré výrobní vady, které se projeví do dvou let od data prodeje. Na základě zkušeností z minulých období je pravděpodobné, že na základě záruky budou uplatněny nějaké nároky.

Řešení

Existuje současný závazek jako výsledek minulé události zakládající závazek – událostí zakládající závazek je prodej výrobků se zárukou, která zakládá smluvní závazek.

Odtok prostředků představujících ekonomický prospěch při vypořádání závazku je pravděpodobný – firma může provést kvalifikovaný odhad na základě údajů z předchozích let.

Můžeme vykázat rezervu.

Příklad 2

Maloobchodní prodejna provádí vrácení peněz za vadné výrobky zákazníkům přesto, že tak nemusí na základě žádného závazku činit. Tato její politika vrácení peněz je všeobecně známa.

Řešení

Existuje současný závazek jako výsledek minulé události zakládající závazek – událostí zakládající závazek je prodej výrobků, který vytváří mimosmluvní závazek, protože chování prodejny je všeobecně známé.

Odtok prostředků představujících ekonomický prospěch při vypořádání závazku je pravděpodobný – firma může provést kvalifikovaný odhad na základě údajů z předchozích let.

Můžeme vykázat rezervu.

Příklad 3

V roce X se podnik rozhodl provést opravu budovy, kterou naplánoval v roce X+3. K rozvahovému dni byl zpracován předběžný rozpočet a stanovena částka potřebná k provedení opravy.

Řešení

Neexistuje současný závazek jako důsledek události zakládající závazek.

Nemůžeme uznat rezervu. V případě, že některá aktiva je třeba pravidelně opravovat či vyměňovat, řešení se provádí v souladu s IAS 16 Pozemky, budovy, zařízení.

Příklad 4

Podnik v rámci své činnosti způsobuje kontaminaci půdy. Legislativa v dané zemi nevyžaduje kontaminaci odstranit, podnik ji však v rámci své politiky ochrany životního prostředí provádí a tato skutečnost je veřejně známá.

Řešení

Existuje současný závazek jako výsledek minulé události zakládající závazek, událost zakládající závazek je kontaminace půdy, která je příčinou vzniku mimosmluvního závazku, protože politika ochrany životního prostředí podniku je známa.

Odtok prostředků představujících ekonomický užitek je pravděpodobný, náklady na vyčištění podnik dokáže odhadnout.

Můžeme uznat rezervu.

Zveřejňování údajů o rezervách

Standard uvádí informace nutné ke zveřejnění:

- Účetní hodnota na počátku a konci účetního období.
- Nově vytvořené rezervy včetně přírůstku stávajících.
- Částky rezerv, které byly v průběhu období čerpány.
- Nevyužité částky rezerv, které byly v průběhu období zrušeny.
- Přírůstky diskontované částky rezerv.

Příklady z praxe

Zadání 1

Tvorba rezervy

Standard IAS 37 obsahuje dodatek, který velmi přehledně vysvětluje jeho filosofii. Jeho součástí jsou také konkrétní situace a doporučení standardu, zda v daných situacích rezervu tvořit, či nikoliv. Dodatek popisuje přesné okolnosti každé situace a důvody, které vedou k závěrům, zda rezervu tvořit, či nikoli.

Úkol

Přehled těchto situací obsahuje následující tabulka. Určete, zda uvedená situace povede ke tvorbě rezervy dle IAS 37.

Řešení

Situace	Rezerva
Záruční opravy	ANO
Kontaminovaná půda	ANO
Likvidace vrtných plošin v mořích	ANO
Refundační politika podniku při prodeji zboží	ANO
Uzavření divize – neprojednané k datu výkazů	NE
Uzavření divize – projednané a připravované k datu výkazů	ANO
Nařízení příslušných orgánů na pořízení protikouřových filtrů	NE
Přeškolení zaměstnanců v souvislosti se změnami v daňovém systému	NE
Nevýhodná smlouva	ANO
Individuální záruka, která pravděpodobně nebude využita	NE
Individuální záruka, která pravděpodobně bude využita	ANO
Soudní spory – pravděpodobně vyhrané	NE
Soudní spory – pravděpodobně prohrané	ANO
Opravy a údržba	NE

Zadání 2

Rezerva na záruční opravy

- společnost X je výrobní podnik
- záruka je poskytována na období dvou let od okamžiku prodeje

- rezerva je tvořena a aktualizována vždy ke konci účetního období
- záruční opravy společnost zabezpečuje vlastními pracovníky
- odhad budoucích nákladů spojených se zabezpečením záručních oprav vychází z historického trendu skutečných nákladů, které společnosti vznikly a jsou ovlivněny:
 - a. počtem opravovaných kusů
 - b. náklady na materiál
 - c. náklady na zabezpečení opravy (osobní náklady)

Úkol

Vypočítejte rezervu na záruční opravy k 31. 12. 2014 (tj. rezervu na období 2015 až 2016) a následně vypočítejte a aktualizujte rezervu k 31. 12. 2015, tj. zúčtujte rezervu vytvořenou na rok 2015, zachyťte změnu původního odhadu rezervy na rok 2016 a vytvořte novou rezervu na roky 2016 až 2017 z prodejů uskutečněných v roce 2015.

Ilustrujte dopad do účetních výkazů a přílohy.

Veškeré následující údaje jsou v tis. Kč.

K 31. 12. 2014 znáte následující informace:

- Odhad výdajů spojených s vypořádáním záručních nároků na další 2 roky:

Budoucí hodnota		
2015	2016	Celkem
6 160	5 264	11 424

- Vedení podniku stanovilo odhad diskontní úrokové míry k 31. 12. 2014 ve výši 6,25 % p.a.

K 31. 12. 2015 znáte následující informace:

- V roce 2015 činily skutečně vynaložené náklady na záruční opravy 4 106 tis. Kč
- Odhad diskontní úrokové míry k 31. 12. 2015 je opět ve výši 6,25 % p.a.
- Odhad výdajů spojených s vypořádáním záručních nároků na další 2 roky:

Budoucí hodnota		
2016	2017	Celkem
6 201	4 913	10 562

Řešení

A. Kalkulace rezervy k 31. 12. 2014

1. Výpočet současné hodnoty očekávaných budoucích plateb při uvážení diskontní úrokové míry 6,25 % p.a.

Současná hodnota		
2015	2016	Celkem
5 798	4 663	10 461

2. Rozlišení vypočtené celkové současné hodnoty rezervy na krátkodobý a dlouhodobý zůstatek pro účely prezentace ve výkazu finanční situace

Účetní hodnota rezervy stanovená výše doloženým propočtem musí být uznána ve výkazu finanční situace v celkové výši 10 461 tis. Kč a v rozlišení na:

- krátkodobý zůstatek 5 798 tis. Kč

- dlouhodobý zůstatek 4 663 tis. Kč
3. Uznání vypočtené rezervy ve výkazu úplného výsledku
- Výkaz s účelovým členěním nákladů – rezerva je součástí nákladů na prodané výkony (costs of sales) s vlivem na výši prezentované marže
 - Výkaz s druhovým členěním nákladů – rezerva je součástí druhových nákladů, které mají vliv na její výši, tj. odhad nákladů na spotřebovaný materiál, odhad osobních nákladů apod.

B. Dopad vývoje roku 2015 na rezervu odhadnutou pro rok 2015

1. Rezerva odhadnutá na rok 2015 k 31. 12. 2014 činila 5 798 tis. Kč (současná hodnota) a 6 160 tis. Kč (nominální hodnota). Rozdíl ve výši 362 tis. Kč je časový nárůst uznaný v roce 2015 jako navýšení závazku a současně jako úrokový náklad.
2. V roce 2015 činily skutečně vynaložené náklady na záruční opravy 4 106 tis. Kč. Výše původně odhadnuté, ale skutečně nevyužité rezervy je tak 2 054 tis. Kč (6 160 – 4 106).

I. zůstatek po zúčtování čerpání a nevyužití rezerv 2015

IFRS - rezerva na provize	I.
Počáteční zůstatek k 1. 1. 2015	10 461
Nově uznané rezervy na provize	
Čerpání rezervy v průběhu roku	-4 106
Rozpuštění nevyužité rezervy	-2 054
Zohlednění časové hodnoty a změn diskontní sazby	362
Konečný zůstatek k 31. 12. 2015	4 663

C. Aktualizace původního odhadu rezervy k 31. 12. 2015 vlivem diskontní míry

1. Časový nárůst rezervy původně stanovené pro období 2016 kalkulovaný za rok 2015 při původní diskontní úrokové míře 6,25 % p.a.

	Současná hodnota	
	2015	2016
Současná hodnota spočtená k 31. 12. 2014		4 663
Časový náběh úrokových nákladů za rok 2015		291
Současná hodnota spočtená k 31. 12. 2015		4 954

II. zůstatek bez uvážení změn roku 2015

IFRS - rezerva na provize	I.	II.
Počáteční zůstatek k 1. 1. 2015	10 461	10 461
Nově uznané rezervy na provize		
Čerpání rezervy v průběhu roku	-4 106	-4 106
Rozpuštění nevyužité rezervy	-2 054	-2 054
Zohlednění časové hodnoty a změn diskontní sazby	362	653
Konečný zůstatek k 31. 12. 2015	4 663	4 954

D. Kalkulace rezervy k 31. 12. 2015

1. Současná hodnota očekávaných budoucích plateb při uvážení diskontní úrokové míry 6,25 % p.a.

Současná hodnota		
2016	2017	Celkem
5 836	4 352	10 188

2. Vyčíslení tvorby nové rezervy

	Současná hodnota		
	2016	2017	Celkem
Celkem po aktualizaci odhadu budoucích výdajů	5 836	4 352	10 188
Celkem z původních odhadů	4 954	0	4 954
Rozdíl	882	4 352	5 234

3. Zůstatek po zohlednění změn v tvorbě rezervy k 31. 12. 2015

IFRS - rezerva na provize	I.	II.	III.
Počáteční zůstatek k 1. 1. 2015	10 461	10 461	10 461
Nově uznané rezervy na provize	0	0	5 234
Čerpání rezervy v průběhu roku	-4 106	-4 106	-4 106
Rozpuštění nevyužitých rezerv	-2 054	-2 054	-2 054
Zohlednění časové hodnoty a změn diskontní sazby	362	653	653
Konečný zůstatek k 31. 12. 2015	4 663	4 954	10 188

4. Rozlišení vypočtené celkové současné hodnoty rezervy na krátkodobý a dlouhodobý zůstatek pro účely prezentace ve výkazu finanční situace

Účetní hodnota rezervy stanovená výše doloženým propočtem musí být uznána v konsolidovaném výkazu finanční situace skupiny v celkové výši 10 188 tis. Kč a v rozlišení na:

- Krátkodobý zůstatek 5 836 tis. Kč
- Dlouhodobý zůstatek 4 352 tis. Kč

Zadání 3

Rezerva na sanaci

Společnost provozuje skládku odpadu. Náklady na vybudování skládky činily 200, skládka byla uvedena do provozu počátkem roku 2014. Podle požadavků IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení jsou součástí ocenění skládky i náklady na sanaci pozemku, které budou společností vynaloženy na konci roku 2016 v odhadované částce 100.

Společnost odhaduje, že tržní úroková míra se v daném období bude pohybovat kolem 5 %.

Koncem roku 2016 společnost na sanaci skládky vynaložila částku 102.

Úkol

Stanovte, v jaké výši bude oceněna skládka podle požadavků IAS 16. Uveďte potřebné účetní operace pro vykázání skládky a související rezervy v účetnictví.

Řešení

Výpočet současné hodnoty rezervy v roce 2014: $100 / (1 + 0,05)^3 = 86$

Skládka bude v rozvaze oceněna částkou: 286 (200 + současná hodnota částky 100)

Pohyb rezervy v jednotlivých letech:

Rok	Rezerva na počátku roku	Úrok (5 % z rez. na poč. roku)	Rezerva na konci roku
2014	86	4	90
2015	90	5	95
2016	95	5	100

Účtování:

Č.	Text	Částka
	Rok 2014	
1.	Pořízení skládky počátkem roku (MD Aktiva-Stavby / DAL Pasiva-Závazky)	200
2.	Tvorba rezervy počátkem roku (MD Aktiva-Stavby / DAL Pasiva-Rezervy)	86
3.	Úrok na rezervě (MD Náklady-Úroky / DAL Pasiva-Rezervy)	4
4.	Odpis skládky - lineární, 3 roky (MD Náklady-Odpisy / DAL Aktiva-Oprávký ke stavbám)	95
	Rok 2015	
5.	Úrok na rezervě (MD Náklady-Úroky / DAL Pasiva-Rezervy)	5
6.	Odpis skládky - lineární, 3 roky (MD Náklady-Odpisy / DAL Aktiva-Oprávký ke stavbám)	95
	Rok 2016	
7.	Úrok na rezervě (MD Náklady-Úroky / DAL Pasiva-Rezervy)	5
8.	Odpis skládky - lineární, 3 roky (MD Náklady-Odpisy / DAL Aktiva-Oprávký ke stavbám)	96
9.	Náklady na sanaci skládky (MD Pasiva-Rezervy 100, Náklady-Ostatní provozní náklady 2 / DAL Pasiva-Závazky)	102

Poznámky:

1. Dle IAS 16 se rezerva netvoří do nákladů, ale je součástí ocenění majetku v rozvaze. Do nákladů se tak dostává postupně prostřednictvím odpisů majetku.
2. Náklady na sanaci se účtují přímo proti rezervě, do nákladů se účtuje pouze rozdíl rezervy oproti skutečným nákladům.

Shrnutí

Cílem IAS 37 je zaručit, že pro rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva budou použita vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování. Standard je určen pro zachycení rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv pro všechny podniky z výjimkou některých transakcí. Standard definuje používané pojmy rezerva, závazek, událost zakládající závazek, smluvní závazek, mimosmluvní závazek, podmíněný závazek, podmíněné aktivum. Standard definuje podmínky uznání rezerv (rezerva se vykáže, pokud má podnik současný závazek smluvní či mimosmluvní, který je důsledkem minulé události a je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, může být proveden spolehlivý odhad výše závazku). Standard stanovuje oceňování rezerv v částce, která je stanovena nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni. Při oceňování rezerv je třeba brát v úvahu rizika a nejistoty a zároveň zásadu opatrnosti. K rozvahovému dni je třeba rezervy vždy prověřit a aktualizovat jejich hodnoty. Rezervy musí být použity pouze na výdaje, na které byly původně vytvořeny. Standard uvádí informace o rezervách nutné ke zveřejnění.

Otázky k opakování

- 1) Charakterizujte cíl a rozsah působnosti IAS 37.
- 2) Definujte základní pojmy (rezerva, závazek, událost zakládající závazek, smluvní závazek, mimosmluvní závazek, podmíněný závazek, podmíněné aktivum).
- 3) Vysvětlete podmínky uznávání rezerv.
- 4) Vysvětlete způsoby ocenění rezerv.

2.13 Finanční majetek

IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a vykazování (Financial Instruments: Recognition and Measurement)

IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování (Financial Instruments: Presentation)

IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejňování (Financial Instruments: Disclosures)

IFRS 9 – Finanční nástroje (Financial Instruments)

Cíl

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit a klasifikovat finanční nástroje.
- Definovat základní pojmy.
- Charakterizovat způsoby oceňování finančního majetku.
- Popsat způsoby účtování jednotlivých kategorií finančního majetku.

Úvod

Oblast finančních nástrojů je velmi rozsáhlá. Následující kapitola se zaměřuje pouze na vybrané části, především na finanční majetek. Tato oblast je upravovaná standardy: standardem IAS 32 Finanční nástroje: vykazování; IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování; a standardem IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování. Nový standard, IFRS 9 – Finanční nástroje, nahrazuje IAS 39 postupně v několika fázích, celkově bude účinný od 1.1.2018. Standardy vymezují definice základních pojmů, způsoby ocenění finančních nástrojů, podmínky zobrazení finančních nástrojů v účetních výkazech a jejich odúčtování. Vzhledem k velkému rozsahu standardů se kapitola zaměřuje pouze na vybranou část finančního majetku.

Definice finančního nástroje

Finanční nástroj (financial instrument) je jakákoliv smlouva, kterou vzniká finanční aktivum jedné jednotky a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj jiné jednotky.

Finanční aktiva (financial assets)

Definice finančního majetku vychází z definice IAS 32 Finanční nástroje: vykazování, kde definuje finanční aktivum jako:

- Hotovost;
- Kapitálový nástroj jiné účetní jednotky;
- Smluvní právo:
 - Přijmout hotovost nebo jiné finanční aktivum od jiné účetní jednotky; nebo
 - Směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně výhodné.

Finanční závazky (financial liabilities)

Finančním závazkem je:

- Smluvní závazek:
 - Dodat hotovost nebo jiné finanční aktivum jiné jednotce; nebo
 - Směnit finanční aktiva nebo finanční závazky s jinou jednotkou za podmínek, které jsou pro jednotku potencionálně nevýhodné.
- Smlouva, která bude nebo může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji jednotky.

Klasifikaci finančních nástrojů vymezuje **IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování**³⁰.
Základní rozdělení finančních nástrojů:

³⁰ Od 1.1.2018 bude celý IAS 39 nahrazený IFRS 9 Finanční nástroje.

- Finanční aktiva v reálné hodnotě přeceněná výsledkově (financial assets at fair value through profit or loss, FVPL);
- Finanční aktiva držaná do splatnosti (held-to-maturity investment, HTM);
- Půjčky a pohledávky (loans and receivables, L&R);
- Finanční aktiva držaná k prodeji (vhodná pro prodej), (available-for-sale financial assets, AFS).

Finanční aktivum v reálné hodnotě vykázané do zisků nebo ztráty (přeceněná výsledkově) je finanční aktivum splňující jednu z následujících podmínek:

- Je klasifikováno jako určené k obchodování. Finanční aktivum je klasifikováno jako určené k obchodování, jestliže:
 - Bylo pořízeno nebo vzniklo v zásadě za účelem prodeje nebo zpětné koupě v blízké budoucnosti;
 - Je součástí portfolia finančních nástrojů, které jsou společně řízeny a u kterých je v poslední době doloženo obchodování realizované pro krátkodobý zisk.

Účetní jednotka finanční aktivum při prvotním zaúčtování označí jako nástroj oceňovaný v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty.

Finanční investice držené do splatnosti jsou finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a pevnou splatností, jež účetní jednotka hodlá a je schopna držet až do splatnosti.

Úvěry a jiné pohledávky jsou finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, která nejsou kótována na aktivním trhu, přičemž se nejedná o:

- Ta, která účetní jednotka hodlá prodat ihned nebo v blízké budoucnosti a která budou klasifikována jako určená k obchodování, ani ta, která účetní jednotka při prvotním zaúčtování zařadí do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty;
- Ta, která účetní jednotka při prvotním zaúčtování zařadí do kategorie realizovatelných finančních aktiv;
- Ta, u kterých držitel nemusí získat zpět většinu své počáteční investice z jiného důvodu než pro zhoršení bonity úvěru. Tato finanční aktiva musí být klasifikována jako realizovatelná.

Finanční aktiva držaná k prodeji jsou ta nederivátová finanční aktiva, která účetní jednotka zařadí do kategorie realizovatelných finančních aktiv, resp. která nezařadí do kategorie úvěry a jiné pohledávky, investice držené do splatnosti ani do kategorie finančních aktiv oceňovaných v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty.

Ocenění finančního majetku

Při prvotním zaúčtování musí účetní jednotka ocenit finanční aktivum v reálné hodnotě³¹.

U finančních aktiv nezařazených do kategorie nástrojů oceňovaných v reálné hodnotě vykazované do zisku nebo ztráty bude reálná hodnota zvýšena o transakční náklady, které lze přímo přiřadit pořízení nebo vydání finančního aktiva nebo finančního závazku.

Přecenění finančních aktiv

Po **prvotním zaúčtování** musí účetní jednotka oceňovat finanční aktiva reálnou hodnotu. Tato reálná hodnota se nesnižuje o transakční náklady, které by účetní jednotce mohly vzniknout v souvislosti s prodejem nebo jiným způsobem pozbytí finančních aktiv. Výjimku představují následující finanční aktiva:

- Úvěry a jiné pohledávky dle definice, které se musí ocenit v zůstatkové hodnotě³² s použitím metody efektivní úrokové míry.³³

³¹ Reálná hodnota je částka, za kterou by aktivum mohlo být směněno v transakci mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek.

³² Zůstatková hodnota finančního aktiva je částka, kterou jsou finanční aktiva nebo závazky oceněny při prvotním zaúčtování, snižená o splátky jistiny a zvýšená nebo snižená (s použitím metody efektivní úrokové míry o amortizaci prémie nebo diskontu (tj. rozdílu mezi počáteční hodnotou a hodnotu při splatnosti), a dále snižená (přímo nebo prostřednictvím opravné položky) o částku, kterou poklesla hodnota aktiva kvůli snížení jeho hodnoty či kvůli jejich nedobytnosti.

- Investice držené do splatnosti dle definice, které se musí ocenit v zůstatkové hodnotě s použitím metody efektivní úrokové míry.
- Investice do kapitálových nástrojů, které nemají cenu kótovanou na aktivním trhu a jejichž reálnou hodnotu nelze spolehlivě stanovit, se oceňují pořizovací cenou.

Zaúčtování

Koupě nebo prodej finančních aktiv s obvyklým termínem dodání se zaúčtuje nebo odúčtuje s použitím účtování k datu obchodu³⁴ nebo k datu vypořádání³⁵. Účetní jednotka provede zaúčtování finančního aktiva v rozvaze, jakmile se stane stranou smluvního ustanovení týkajícího se nástroje.

Účetní jednotka provede odúčtování finančního aktiva, pokud:

- Smluvní práva na peněžní toky z finančního aktiva vyprší, nebo
- převede finanční aktivum a s ním převede v podstatě všechna rizika a užítky spojené s vlastnictvím aktiva.

Účtování finančního majetku

Finanční aktiva v reálné hodnotě přeceněná výsledkově – FVPL

Příklad

Obchodní společnost 1.5. běžného roku nakoupila 200 kusů obchodovatelných dluhopisů za skutečnou hodnotu 90 000. K 31.12. běžného roku činí reálná hodnota jednoho dluhopisu 470. V březnu následujícího roku společnost dluhopisy prodala za 450 /kus.

Řešení

Jedná se o finanční aktivum v reálné hodnotě přeceněné výsledkově. Je to finanční aktivum, které je klasifikováno jako držené k obchodování, což znamená, že bylo pořízeno pro účely prodeje.

Postup účtování:

Číslo	Účetní operace	Částka
1.	Nákup dluhopisů	90 000
2.	Přecenění na reálnou hodnotu (31.12.)	4 000
3.	Prodej dluhopisů	
	- Příjem peněz	92 000
	- Úbytek finančních aktiv	94 000
	- Ztráta z prodeje	2 000

		Peníze		
Finanční aktiva				
1.	90 000	3.	94 000	
2.	4 000			
Zisk/Ztráta z přecenění		Zisk/Ztráta z prodeje		
	4.	4 000	3.	2 000

Finanční aktiva držená do splatnosti - HTM

Příklad

³³ Metoda efektivní úrokové míry je metoda výpočtu zůstatkové hodnoty finančního aktiva a alokace úrokového výnosu nebo úrokového nákladu za dané období. Efektivní úroková míra je úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy po očekávanou dobu trvání finančního nástroje.

³⁴ Datum obchodu je datum, kdy se podnik zavazuje odkoupit nebo prodat finanční aktivum.

³⁵ Datum vypořádání je datum, kdy dochází k převodu aktiva (tj. podnik platí a získává aktivum, nebo poskytuje aktivum a získává peněžní prostředky).

Obchodní společnost k 1.1.běžného roku nakoupila 10 % dvouleté dluhopisy, s nominální hodnotou 2 000, za 2 072. Efektivní úroková míra je 8 %. Úroky jsou splatné vždy k 31.12. běžného roku. Obchodní společnost má v úmyslu držet dluhopisy do splatnosti.

Řešení

Jedná se o investice držené do splatnosti. Jsou to finanční aktiva s pevnými nebo proměnlivými platbami a pevnou splatností, u kterých má podnik úmysl a schopnost držet do splatnosti. Jsou oceňovány v zůstatkové hodnotě s použitím metody efektivní úrokové míry.

Pokud je nominální hodnota nižší než pořizovací cena, rozdíl se zobrazí jako „Prémie“, pokud je vyšší, rozdíl se zobrazí jako „Diskont“. Prémie nebo diskont se odepisují v částce rovnající se rozdílu mezi peněžním tokem vzniklým z úroku a jeho skutečnou hodnotou. V příkladu je pořizovací cena vyšší než nominální hodnota, vzniká prémie v hodnotě 72.

Peněžní tok – úrok z dluhopisů je 200 (10 % z nominální hodnoty 2 000).

Skutečná hodnota úroku podle efektivní úrokové sazby je v prvním roce 166 (8 % z pořizovací ceny 2 072).

Účetní hodnota dluhopisu k rozvahovému dni je 2072 – 34 (odpis prémie) = 2 038

Skutečná hodnota úroku ve druhém roce je 162 (8 % z účetní hodnoty 2 038).

Účetní hodnota dluhopisu je 2038 – 38 (odpis prémie) = 2 000

Propočet úroků a odpisů prémie:

Datum	Peněžní tok	Úrok	Odpis prémie	Účetní hodnota
31.12.rok 1	200	166	34	2 038
31.12.rok 2	200	162	38	2 000
Celkem	400	328	72	X

Účetní operace:

Číslo	Účetní operace	Částka
1.	Nákup dluhopisu	2 072
2.	Přijetí úroku	200
	Odpis prémie	34
	Výnosový úrok	166
3.	Přijetí úroku	200
	Odpis prémie	34
	Výnosový úrok	162
4.	Proplacení dluhopisu	2 000

Dlužné cenné papíry	
1. 2 000	4. 2 000

Peníze	
2. 200	1. 2 072
3. 200	
4. 2 000	

Prémie	
1. 72	2. 34
	3. 38

Výnosový úrok	
	2. 166
	3. 162

Půjčky a pohledávky - L&R

Příklad

Obchodní společnost poskytla k 1.1.běžného roku svému obchodnímu partnerovi půjčku s 10 % úrokovou sazbou ve výši 400 000, doba splatnosti je dva roky, pololetní splátky v hodnotě 112 804.

Řešení

Jedná se o půjčku. Půjčky a pohledávky jsou finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami, která nejsou kótována na aktivním trhu. Oceňuje se v zůstatkové hodnotě s použitím metody efektivní úrokové míry.

Propočet splátek:

Datum	Úroková sazba	Peněžní tok	Úrok	Snížení pohledávky	Pohledávka
1.1.rok 1					400 000
30.6.rok 1	5%	112 804	20 000	92 804	307 196
31.12.rok 1	5%	112 804	15 359	97 445	209 751
30.6.rok 2	5%	112 804	10 487	102 317	107 434
31.12.rok 2	5%	112 804	5 370	107 434	0
Celkem		451 216	51 216	400 000	x

Účetní operace:

Číslo	Účetní operace	Částka
1.	Poskytnutí půjčky 1.1. rok 1	400 000
2.	Splátka k 30.6.rok 1 Snížení půjčky Úrokový výnos	112 804 92 804 20 000
3.	Splátka k 31.12.rok 1 Snížení půjčky Úrokový výnos	112 804 97 445 15 359
4.	Splátka k 30.6. rok 2 Snížení půjčky Úrokový výnos	112 804 102 317 10 487
5.	Splátka k 31.12.rok 2 Snížení půjčky Úrokový výnos	112 804 107 434 5 370

Půjčka		Peníze	
1.	400000	2.	112804
		3.	112804
		4.	112804
		5.	112804
		1.	400000
Úrokový výnos			
	2.	20000	
	3.	15359	
	4.	10487	
	5.	5370	

Finanční investice držené pro prodej - AFS**Příklad**

Obchodní společnost A zakoupila 1.9.roku 1 (běžného roku) pět set kusů akcií společnosti B za 150 000, tím získala 5% podíl na vlastním kapitálu společnosti B. Reálná hodnota akcií se k rozvahovému dni zvýšila na 175 000. K 20.3. roku 2 společnost B vyplatila dividendy v hodnotě 20 na akcii. K 30.6.roku 2 hodnota akcií poklesla na 169 000, následně společnost

akcie prodala za 160 000.

Řešení

Jedná se o finanční investice vhodné k prodeji (držené pro prodej), které představují taková finanční aktiva, která jsou označena jako pro prodej a nejsou klasifikována jako půjčky a pohledávky; investice držené do splatnosti nebo aktiva v reálné hodnotě přeceňovaná výsledkově. Oceňují se reálnou hodnotou.

Účetní operace:

Číslo	Účetní operace	Částka
1.	Nákup akcií	150 000
2.	Přecenění na reálnou hodnotu (31.12.rok 1)	25 000
3.	Příjem dividend	10 000
4.	Přecenění na reálnou hodnotu (30.6.rok 2)	6 000
5.	Prodej akcií	
	Příjem peněz	160 000
	Úbytek akcií	169 000
	Rušení fondu z přecenění	19 000
	Zisk z prodeje	10 000

Finanční investice	
1.	150000
2.	25000
4.	6000
5.	169000

Peníze	
3.	10000
5.	160000
1.	150000

Fond z přecenění	
4.	6000
5.	19000
2.	25000

Výnos z dividend	
3.	10000

Zisk/ztráta z prodeje	
5.	10000

2.13.1 Novelizace IFRS 9 Finanční nástroje (IFRS 9 Financial Instruments)

Standard IFRS 9 nahrazuje postupně v několika etapách IAS 39 Finanční nástroje. Celkově je účinný od 1.1.2018.

Cíl standardu

Standard IFRS 9 stanovuje požadavky na účtování, oceňování, znehodnocení, odúčtování finančních aktiv a finančních závazků a obecné zajišťovací účetnictví. Do standardu IFRS 9 jsou převedeny požadavky uvedené ve standardu IAS 39 související s účtováním a odúčtováním finančních aktiv a finančních závazků

Klasifikace finančních aktiv

Standard uvádí dvě kategorie finančních aktiv:

- Finanční aktiva oceňovaná v reálné hodnotě (fair value).
 - Přeceňovaná do výsledku (fair value through profit or loss, FVTPL)
 - Přeceňovaná do ostatního úplného výsledku (fair value through other comprehensive income, FVTOCI)
- V naběhlé hodnotě (amortised costs).

Zařazení aktiv do příslušné kategorie závisí na tzv. obchodním (business) modelu, tj. identifikaci užítku, který jednotka od aktiva očekává, (například obdržení peněžních toků, prodej dluhového nástroje) a smluvních peněžních tocích charakteristických pro dané finanční aktivum.

Klasifikace finančních závazků

Pro finanční závazky existují dvě kategorie:

- Finanční závazky oceněné v reálné hodnotě.
- Finanční závazky oceněné v naběhlé hodnotě.

Oceňování finančních nástrojů

Veškeré finanční nástroje jsou při prvotním vykazování oceněny reálnou hodnotou včetně transakčních nákladů. Toto pravidlo platí, pokud se nejedná o finanční nástroje oceňované reálnou hodnotou vykázanou do zisku či ztráty.

Následně se o finančních nástrojích účtuje reálné nebo naběhlé hodnotě.

V naběhlé hodnotě se zaúčtuje aktivum pokud jednotka drží aktiva s cílem získat smluvní peněžní toky (podle podnikatelského modelu) a podle smluvních podmínek finanční aktivum představuje k určitým okamžikům peněžní toky, které jsou pouze platbami jistiny a úroku.

Ostatní finanční aktiva se zaúčtují v reálné hodnotě.

Shrnutí

Problematika finančního majetku je řešena standardy IAS 32 Finanční nástroje: vykazování, IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování a standardem IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování.

Standardy obsahují požadavky na vykazování finančních nástrojů a stanoví informace, které by měly být zveřejněny. Standard definuje pojmy finanční nástroj, finanční aktivum, finanční závazek, kapitálový nástroj a reálná hodnota. Emitent finančního nástroje je povinen klasifikovat nástroj nebo jeho složky při prvotním zaúčtování jako finanční závazek, finanční aktivum nebo kapitálový nástroj podle podstaty smluvního ujednání a definic.

Definují zásady pro účtování, odúčtování a oceňování finančních aktiv a závazků. Pro účely ocenění finančního aktiva IAS 39 rozlišuje čtyři kategorie: Půjčky a pohledávky, které nejsou určené k obchodování, oceněné pořizovací cenou; Investice držené do splatnosti oceněné pořizovací cenou; Finanční aktiva určená k obchodování, oceněná reálnou hodnotou přeceňovaná výsledkově; Finanční aktiva k prodeji oceněná reálnou hodnotou přeceňovaná do vlastního kapitálu.

Od 1.1.2018 platí IFRS 9 Finanční nástroje (Financial instruments), který postupně nahrazuje IAS 39 a má zdokonalit a zjednodušit účetnictví finančních nástrojů.

Otázky k opakování

- 1) Definujte finanční aktivum.
- 2) Charakterizujte čtyři základní kategorie finančních aktiv, podmínky jejich uznání a oceňování.
- 3) Popište způsoby uznávání a účtování jednotlivých kategorií finančního majetku.
- 4) Charakterizujte metodu efektivní úrokové míry.
- 5) Popište kategorie finančních nástrojů v souladu s IFRS 9.

2.14 Výnosy - IAS 18

IAS 18 Revenue

Cíl

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 18.
- Definovat výnosy v souladu s IAS 18.
- Vymezit podmínky uznávání výnosů.
- Charakterizovat způsoby ocenění výnosů.
- Vysvětlit podmínky identifikace transakcí souvisejících s uznáváním výnosů.

Poznámka: Standard IAS 18 Výnosy bude od 1.1.2018 nahrazený IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky, viz. kapitola 2.15.

Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit **účetní řešení výnosů** vznikajících z různých transakcí. Jako primární problém při účtování výnosů standard řeší stanovit okamžik, kdy výnos nastal. Výnosy jsou zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do podniku poplynou budoucí ekonomické užítky, které mohou být spolehlivě oceněny.

Rozsah působnosti

Standard se uplatňuje při účtování výnosů spojených s **prodejem zboží, poskytováním služeb, užitím podnikových aktiv** jinými stranami přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy.

Standard neupravuje výnosy vznikající z leasingových smluv (IAS 17), dividendy plynoucí z investic účtovaných ekvivalenční metodou (IAS 28), výnosy z pojistných smluv u pojišťoven, změny v reálné hodnotě finančních aktiv, změny v hodnotě jiných běžných aktiv, těžby nerostů.

Mezi zboží standard zahrnuje podnikem produkované statky určené k prodeji a statky opatřené s cílem dále je prodat (obchodní zboží, pozemky a jiný majetek držený pro další prodej). Poskytování služeb definuje standard jako vykonání smluvně dojednaného úkolu v průběhu sjednaného období.

Definice výnosů

Standard definuje výnosy (revenue) jako hrubé přírůstky ekonomických užiteků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vkladem vlastníků.

Oceňování výnosů

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty. Reálná hodnota je částka, za kterou by bylo možno směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Částka výnosů vzniklá z transakce je obvykle stanovena ve smlouvě mezi podnikem a kupujícím nebo uživatelem aktiva.

V případě odložené úhrady (například u splátkového prodeje) je reálnou hodnotou současná hodnota budoucích plateb příjmů a rozdíl je vykázán jako úrokový přínos.

Identifikace transakcí

Standard aplikuje kritéria pro uznání výnosů obvykle samostatně u každé transakce, zvláště u prodeje zboží a poskytování služeb a užití podnikových aktiv jinými stranami.

• Prodej zboží

Výnos z prodeje zboží by měl být uznán, pokud podnik převedl na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží, nezachová si kontrolu nad tímto zbožím, částka výnosů může být spolehlivě oceněna, je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou do podniku a náklady vzniklé v souvislosti s transakcí mohou být spolehlivě oceněny.

Příklad 1

Na žádost kupujícího dochází k odložení dodávky, zboží je připraveno k dodání, kupující přejímá právní nárok a akceptuje fakturaci.

Řešení

Pokud je pravděpodobné, že dodávka bude uskutečněna, předmět koupě je k dispozici, označen a připraven k dodání kupujícímu, kupující specifikuje instrukce pro odloženou dodávku a jsou použity obvyklé podmínky platby, prodávající může uznat výnos.

Příklad 2

Zboží podléhá podmínce instalace a kontroly u kupujícího.

Řešení

Výnos se vykáže v okamžiku, kdy kupující přijme dodávku a dokončena a zkontrolována instalace. Výnos je možno vykázat i bezprostředně po přijetí dodávky, pokud je proces instalace jednoduchý.

Příklad 3

Zboží podléhá podmínce – kupující si vyjednal časově omezené právo vrácení.

Řešení

Výnos je vykázán v okamžiku, kdy došlo k formálnímu přijetí dodávky a doba pro jeho odmítnutí uplynula.

Příklad 4

Zboží, u kterého je platba nebo její část přijata předem, zboží není doposud na skladě – není vyrobeno nebo dodáno třetí stranou.

Řešení

Výnos je vykázán v okamžiku, kdy je zboží dodáno kupujícímu.

- **Poskytování služeb**

Výnos z poskytování služeb lze uznat, pokud lze odhadnout spolehlivě výsledek transakce a stanovit stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, jestliže částka výnosů může být spolehlivě oceněna, je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do podniku, k rozvahovému dni je možné stanovit spolehlivě stupeň dokončení transakce, náklady vynaložené v souvislosti s transakcí a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.

Příklad 1

Instalační poplatky.

Řešení

Vykázat výnos podle stupně dokončení instalace. Pokud je instalace součástí prodeje výrobku, vykázat výnos po prodeji zboží.

Příklad 2

Poplatky za servis zahrnuté v ceně.

Řešení

Částka za servisní služby, poskytované následně po dodání zboží by měla být časově rozlišena a vykázána jako výnos v období, kdy byly servisní služby poskytnuty.

Příklad 3

Zprostředkovatelská odměna za reklamu.

Řešení

Provize z médií se vykáže, když se reklama objeví na veřejnosti. Provize za reklamní služby se

vykáží podle stupně dokončení projektu.

Příklad 4

Vstupné.

Řešení

Výnosy z uměleckých představení se vykáží při konání události.

- **Užití podnikových aktiv jinými stranami**

Výnosy vznikající z užívání podnikových aktiv jinými stranami, jsou uznány, pokud je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou do podniku a částka výnosů může být spolehlivě oceněna. Tyto výnosy by se měly uznat jestliže úrok je určen na poměrné časové bázi, která zohledňuje efektivní výnos daného aktiva a licenční poplatky jsou zachyceny na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy.

Dividendy mají být vykázány, pokud vznikne právo akcionářů na přijetí platby.

Metody vykazování výnosů

Uznání tržeb je závislé na splnění všech kritérií nutných k jejich uznání definovaných v tomto standardu.

V případech, kdy není jasné, zda kritéria byla splněna (například u dlouhodobé zakázky) se používají specifické metody účtování, v případě dlouhodobých zakázek se používají metody uvedené v IAS 11, Stavební smlouvy. Uznání nákladů a výnosů v závislosti na stupni dokončení se nazývá metoda stupně rozpracovanosti. Podle této metody je výnos přiřazován k nákladům vynaloženým na dosažení určitého stupně rozpracovanosti a výsledkem je uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci.

Příklad

Firma A bude provádět zakázku po dobu tří let. Cena zakázky je 7 000, celkové náklady 6 800. Doplnující údaje:

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Náklady v jednotlivých letech	2 000	2 300	2 500
Odhadované náklady na dokončení	4 800	2 500	
Vydané faktury	1 800	2 700	2 500
Inkaso faktur	1 500	2 700	2 800

Řešení

Pro uznání nákladů a výnosů použijeme tzv. „metodu stupně rozpracovanosti“. Podle této metody je výnos přiřazován k nákladům vynaloženým na dosažení určitého stupně rozpracovanosti a výsledkem je uznání nákladů, výnosů a zisku v závislosti na dokončení práce.

Vypočítáme procento rozpracovanosti podle vztahu:

$$\frac{\text{Náklady vynaložené k rozvahovému dni}}{\text{Náklady vynaložené k rozvahovému dni} + \text{předpokládané náklady na dokončení}}$$

Výnosy vykazované ve výsledovce vypočítáme podle vztahu:

(Procento rozpracovanosti * cena zakázky) – výnosy vykázané v předchozím období

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
% rozpracovanosti	$2\,000 / (2\,000 + 4\,800) = 0,29$	$4\,300 / 6\,800 = 0,63$	$6\,800 / 6\,800 = 1$
Výnosy	$7\,000 * 0,29 = 2\,030$	$(7\,000 * 0,63) - 2\,030 = 2\,380$	$(7\,000 * 1) - 4\,410 = 2\,590$
Náklady	2 000	2 300	2 500
Zisk/Ztráta	30	80	90

Vysvětlivky:

1) Náklady na nedokončenou zakázku se účtují přímo na nedokončenou výrobu, účet „Nedokončená zakázka“ je rozvahovým účtem.

2) Položka „Postupné fakturace“ by se dala chápat jako výnos příštích období nebo jako záloha. Ve standardech má specifický způsob vykazování v rozvaze. Na konci účetního období se porovná konečný stav účtu Nedokončená zakázka s účtem Postupné fakturace. Pokud je rozdíl kladný, zobrazí se jako aktivum, pokud záporný, zobrazí se jako závazek.

Výkazy

Výkaz o finanční pozici rok 1			
Nedokončená zakázka – postupné fakturace (2030 – 1800)	230	Výsledek hospodaření	30
Pohledávky	300	Závazky, různé účty	2000
Peníze	1500		
Celkem	2030	Celkem	2030

Výsledovka rok 1	
Výnosy	2 030
Náklady	2 000
Zisk/ztráta	30

Výkaz o finanční pozici rok 2			
Peníze	4200	Výsledek hospodaření běžného období	80
Pohledávky	300	Výsledek hospodaření minulého období	30
		Závazky, různé účty	4300
		Nedokončená zakázka – postupné fakturace (4 410 - 4500)	90
Celkem	4500	Celkem	4500

Výsledovka rok 2	
Výnosy	2 380
Náklady	2 300
Zisk/ztráta	80

Výkaz o finanční pozici rok 3			
Peníze	7000	Výsledek hospodaření běžného období	90
		Výsledek hospodaření minulého období	110
		Závazky, různé účty	6800
Celkem	7000	Celkem	7000

Výsledovka rok 3	
Výnosy	2 590
Náklady	2 500
Zisk/ztráta	90

Přiřazování nákladů k výnosům

Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci, se vykazují současně. Výnosy se nemohou vykázat, pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady, v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje zboží vykázat jako závazek.

Zveřejňování údajů

Standard požaduje zveřejnit následující údaje:

- Účetní pravidla uplatňovaná při vykazování výnosů včetně metod užívaných pro stanovení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb.
- Částky všech významných výnosových kategorií docílených během účetního období včetně výnosů vyplývajících z prodeje zboží, poskytování služeb, úroku, licenčních poplatků, dividend.
- Částku výnosů vzešlých ze směn zboží nebo služeb zahrnutých v každé významné kategorii výnosů.

Shrnutí

Cílem IAS 18 je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících z různých transakcí a stanovit, kdy výnos nastal. Výnosy jsou zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do podniku poplynou budoucí ekonomické užítky, které mohou být spolehlivě oceněny. Standard se uplatňuje při účtování výnosů spojených s prodejem zboží, poskytováním služeb a užitím podnikových aktiv jinými stranami. Standard definuje výnosy jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vkladem vlastníků. Standard oceňuje výnosy v reálné hodnotě. Standard aplikuje kritéria pro uznání výnosů obvykle samostatně u každé transakce. Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci, se vykazují současně. Pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady, nelze vykázat výnosy a v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje zboží vykázat jako závazek. Standard stanovuje informace o výnosech, nutné ke zveřejnění.

Otázky k opakování

- 1) Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 18.
- 2) Definujte výnosy v souladu s IAS 18.
- 3) Vysvětlete podmínky uznávání výnosů.
- 4) Charakterizujte způsob ocenění výnosů.
- 5) Vysvětlete způsob identifikace transakcí souvisejících s uznáváním výnosů (prodej zboží, poskytování služeb, úroky, licenční poplatky a dividendy).
- 6) Vysvětlete způsob přiřazování nákladů k výnosům.

2.15 Výnosy ze smluv se zákazníky – IFRS 15

IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers

Cíl

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vysvětlit okolnosti vzniku IFRS 15.
- Vymežit cíl a rozsah působnosti standardu.
- Popsat principy standardu.
- Charakterizovat pětistupňový model určování výnosů.

Úvod

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a americká Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB) vydaly 28. května 2014 nový mezinárodní účetní standard IFRS 15 „Výnosy ze smluv se zákazníky“. Tento nový společný účetní standard nahrazuje stávající mezinárodní (IFRS) i americké (US GAAP) účetní předpisy upravující účtování výnosů.

V případě IFRS se jedná o následující standardy a interpretace:

- IAS 11 Smlouvy o zhotovení
- IAS 18 Výnosy
- IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy
- IFRIC 15 Smlouvy o zhotovení nemovitostí
- IFRIC 18 Převody aktiv od zákazníků
- SIC-31 Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby

Nový IFRS 15 přináší významnou změnu v účtování výnosů, a to jak podle mezinárodních účetních předpisů IFRS, tak podle US GAAP.

Důvodem provedené změny byla skutečnost, že původní standardy neobsahovaly postupy pro mnoho druhů transakcí, ze kterých vznikají výnosy, a dále že neřešily komplexní transakce (určovaly velmi obecné principy bez odpovídajícího implementačního doplnění).

V současnosti platný IFRS standard upravující výnosy, který neřešil účtování smluv zahrnujících několik samostatných plnění (tzv. vícesložkových smluv), vedl v praxi k nejednotnému způsobu jejich vykazování. Oproti tomu IFRS 15 mimo jiné obsahuje podrobná ustanovení upravující vícesložkové transakce.

Standard přináší celosvětově jednotný model a principy, které společnosti budou aplikovat při určení výše, času a způsobu vykazování výnosů ze smluv na dodání zboží či služeb zákazníkům.

Cílem nového standardu je tedy:

- eliminovat nekonzistentnost a slabiny předchozích účetních pravidel,
- vytvořit koncepční podklad, ze kterého se bude vycházet při reakci na nové problémy (snížit potřebu tvorby dalších návodů pro nově vznikající otázky vykazování výnosů),
- zvýšit srovnatelnost informací o výnosech napříč jednotkami, odvětvími, zeměmi a trhy,
- poskytnout uživatelům užitečnější informace zlepšenými komentáři,
- zjednodušit přípravu závěrky snížením počtu požadavků, kterým musí podnik vyhovět.

Rozsah působnosti

IFRS 15 platí pro vykazování výnosů s výjimkou těch, které vznikají např.:

- z leasingů (IFRS 17),
- z pojistných smluv (IFRS 4),
- z finančních nástrojů (IFRS 39),

- nepeněžní směnou mezi jednotkami ve stejném oboru podnikání za účelem zajistit dodávku zákazníkům.

Standard se dotkne nejen společností, které sestavují závěrku podle IFRS, ale např. i těch, které jen připravují účetní informace dle IFRS pro účely konsolidace. Ze strany společností vykazujících dle IFRS navíc může docházet k tendenci měnit smlouvy v souladu s novým standardem. U části prodejí nebude vykazování výnosů podle nového standardu odlišné od současné praxe. Rozdíly lze očekávat zejména u:

- dlouhodobých smluv na poskytování služeb a
- smluv, které obsahují více dodávek v rámci jednoho ujednání.

Principy standardu IFRS 15

IFRS 15 přináší nový **pětistupňový model**, který se bude používat pro určení výše, času a způsobu vykázání výnosů ze smluv se zákazníky (s několika málo výjimkami) a který bude platit pro veškeré smlouvy na dodání zboží či služeb zákazníkům (všechny typy transakcí a ve všech odvětvích).

Základním principem je skutečnost, že výnosy se účtují v okamžiku kontroly nad dodaným zbožím či dodanými službami na zákazníka v částce předpokládané odměny, kterou by účetní jednotka měla podle očekávání za toto zboží nebo služby obdržet.

Principy tohoto modelu se bude řídit také účtování a oceňování zisků a ztrát z prodeje některých nefinančních aktiv, které nejsou výsledkem běžné provozní činnosti účetní jednotky (např. z prodeje dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku).

Standard požaduje **rozdělení smluv** se zákazníky na jednotlivá samostatná plnění, ze kterých jsou následně účtovány výnosy při přechodu kontroly nad dodaným zbožím či službami na zákazníka. Standard také pokrývá způsob, jakým mají být jednotlivá plnění identifikována, resp. jak jim má být alokována část obdržené odměny pro zaúčtování výnosů.

Standard upravuje rovněž informace, které budou účetní jednotky povinny zveřejnit o výnosech v účetní závěrce. Výnosy bude nutné rozčlenit na jednotlivé skupiny a dále se budou zveřejňovat informace o identifikovaných samostatných plněních (tj. o povinnostech plnit), změny zůstatků smluvních aktiv a závazků mezi účetními období a nejvýznamnější úsudky a odhady provedené vedením účetní jednotky.

Účinnost standardu IFRS 15

Standard bude závazný od řádného účetního období začínajícího 1. ledna 2018 (odloženo z původně plánovaného 1. ledna 2017). Účetní jednotky vykazující podle IFRS však mohou ustanovení tohoto standardu uplatnit již před termínem jeho závazné účinnosti.

Nový standard se vztahuje na nové smlouvy, které budou vytvořeny k nebo po datu účinnosti a na stávající smlouvy, které k datu účinnosti ještě nejsou dokončeny (smlouvy na nedodané zboží či služby, dlouhodobé smlouvy, záruky, aj.).

Při přechodu na nový standard mohou účetní jednotky volit mezi plným retrospektivním přístupem a modifikovaným retrospektivním přístupem. Výhoda (zjednodušení) modifikovaného přístupu spočívá v tom, že se sice bude uplatňovat i na již existující smlouvy, ale až od počátku běžného období. Údaje za předchozí srovnávací období nebude u tohoto přístupu nutné upravovat, pokud účetní jednotka zveřejní v účetní závěrce pro srovnání rovněž údaje o výnosech za běžné období podle stávajícího IFRS standardu.

Pětistupňový model určení výnosů

Jak již bylo řečeno, budou se principy standardu aplikovat na základě pětistupňového modelu, který se bude používat pro určení výše, času a způsobu vykázání výnosů ze smluv se zákazníky:

1. krok - Identifikace smlouvy/smluv se zákazníkem
2. krok - Identifikace smluvních povinností plnit
3. krok - Určení ceny transakce
4. krok - Alokování ceny transakce na povinnosti plnit
5. krok - Vykázání výnosu při splnění povinnosti plnit

Posouzení podmínek smluv a všech relevantních skutečností a okolností bude od účetních jednotek vyžadovat odborný úsudek. Na smlouvy vykazující obdobné znaky a za obdobných okolností bude nutné uplatňovat ustanovení standardu konzistentně.

Účetní jednotky budou nuceny analyzovat své smlouvy se zákazníky a zvažovat dopady standardu. Lze očekávat související změny v účetních postupech a systémech a větší aplikaci odhadů.

1. krok – Identifikace smlouvy se zákazníkem

Principem tohoto kroku je určit jednotlivé uzavřené smlouvy.

IFRS 15 je platný pouze pro smlouvy se zákazníkem, přitom každá smlouva musí splňovat následující kritéria:

- Smlouva byla schválena písemně, ústně, nebo v souladu s jinými běžnými obchodními postupy a strany se zavazují plnit své povinnosti vyplývající ze smlouvy, tzn. práva a povinnosti ze smlouvy jsou právně vymahatelné. (Tuto podmínku nenaplní např. smlouvy, které mohou strany jednostranně vypovědět bez odškodnění druhé strany.)
- Lze určit práva každé ze stran týkající se převáděného zboží či služby.
- Lze určit platební podmínky.
- Smlouva má komerční charakter (očekává se, že rizika, načasování a částka budoucích peněžních toků se v důsledku smlouvy změní) - nelze tedy vykazovat výnosy z transakcí nekomerčního charakteru. (Podmínka má zabránit umělému nafukování výnosů zpětnými směny za zanedbatelné nebo nulové částky.)
- Je pravděpodobné, že účetní jednotka vyinkasuje protihodnotu (odměnu), na kterou má na základě smlouvy nárok. Při posuzování míry pravděpodobnosti inkasa protihodnoty zohledňuje účetní jednotka pouze to, zda je zákazník schopen a ochoten zaplatit.

Poslední bod uvádí jako klíčovou součást posouzení, do jaké míry má zákazník schopnost i záměr vyplatit slíbenou odměnu. Původní standard IAS 18 Výnosy obsahoval podobné, ale měkčí kritérium, které posuzovalo, zda je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou dodavateli.

Příklad

Prodejce prodá 1000 kusů výrobku zákazníkovi za smluvně sjednanou odměnu 1 milion Kč. Jedná se o první prodej dodavatele zákazníkovi v dané zeměpisné oblasti, přičemž tato oblast vykazuje významné hospodářské problémy.

Prodejce je však přesvědčen, že se ekonomické podmínky v budoucnu zlepší, a vytvořené obchodní vztahy s podnikem budou mít pozitivní dopad na růst objemů prodeje zákazníkům v budoucnu. Nicméně, pro tuto první smlouvu prodávající neočekává, že zákazník bude moci zaplatit smluvně sjednanou cenu v plné výši.

V důsledku toho prodávající předpokládá, že bude nabízet 50% slevu svému zákazníkovi.

Řešení

Po zvážení ekonomické situace zákazníka a jeho záměru a schopnosti platit, i s přihlédnutím k současné špatné ekonomické situaci, činí odhad očekávané výše reálné platby 500.000 Kč. V případě, že další čtyři výše stanovená kritéria jsou splněna, budou z této smlouvy vykázány výnosy v souladu s IFRS 15 ve výši 500.000 Kč.

Tato kritéria se posuzují v okamžiku vzniku smlouvy a toto prvotní posouzení lze změnit pouze v případě indikace následných významných změn skutečností a okolností (a to pouze pro zbývající práva/povinnosti).

Pokud smlouva se zákazníkem nesplňuje všech pět kritérií uvedených výše, může být přijatá úhrada od zákazníka vykázána ihned jako výnos pouze pokud účetní jednotka nemá žádné další povinnosti dodat zboží či služby zákazníkovi a tato úhrada není vratná, nebo při ukončení smlouvy za situace, kdy opět úhrada není vratná. Nelze-li vykázat výnos, jakýkoli příjem musí být vykázán jako závazek.

a) Sloučení smluv

Jestliže společnost uzavřela více smluv ve zhruba stejném období a se stejným zákazníkem, může je spojit a účtovat o nich jako o jedné smlouvě, pokud jsou splněna následující kritéria:

- smlouvy byly sjednány jako „balíček“ s jedním obchodním cílem, nebo
- částka úhrady z jedné smlouvy závisí na ceně nebo plnění jiné smlouvy, nebo
- zboží či služby přislíbené ve smlouvě představují jednu povinnost plnit.

b) Modifikace smluv

Standard podrobně upravuje rovněž modifikace smluv – tj. odsouhlasené změny v rozsahu nebo ceně plnění. Modifikace může být v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech účtována jako samostatná smlouva, nebo jen jako změna podmínek původní smlouvy.

Modifikovaná smlouva se vykáže jako nová samostatná smlouva pouze pokud:

- rozšíření zahrnuje odlišné zboží/služby v porovnání s původně dohodnutými a
- navýšení smluvní ceny odpovídá samostatné prodejní ceně, za kterou by bylo dodatečně sjednané zboží/služba prodáváno.

Příklad

Účetní jednotka uzavřela se zákazníkem smlouvu na dodávku 1.000 kusů výrobku A za 750 Kč po dobu následujících dvanácti měsíců. Poté, co bylo z tohoto kontraktu dodáno 700 ks výrobků, účetní jednotka uzavřela se zákazníkem dodatek ke smlouvě na dodání také 300 kusů výrobku B za 600 Kč, což odpovídá obvyklé prodejní ceně výrobku B.

Řešení

Dodatek ke smlouvě bude řešen jako samostatný kontrakt, zbývající dodávky výrobku A budou i nadále vykazovány ve výnosech ve výši 750 Kč za kus a dodávky výrobku B budou oceněny cenou 600 Kč za kus.

V ostatních případech se vykáže přislíbené a k datu modifikace smlouvy zatím nedodané zboží/služby:

- pokud je toto zboží/služby odlišné od zboží/služby, které již byly k datu modifikace smlouvy dodány, vykáže se úprava smlouvy jako ukončení stávající smlouvy a vznik nové smlouvy;

Příklad

Účetní jednotka uzavřela se zákazníkem smlouvu na dodání 100 kusů výrobku A za 10.000 Kč za kus a 50 kusů výrobku B za 6.000 Kč za kus. Poté, co byly z této smlouvy dodány všechny výrobky A, ale zatím žádné výrobky B, uzavřela účetní jednotka se zákazníkem dodatek na modifikaci a zvýšení ceny výrobku B o 5%.

Řešení

Účetní jednotka vykáže úpravu smlouvy, jakoby se jednalo o ukončení stávající smlouvy a vznik nové smlouvy. Výnos z výrobků B bude oceněn částkou 6.300 Kč za kus, dosud vykázané výnosy z prodeje výrobků A zůstávají beze změny.

- pokud není toto zboží/služby odlišné od zboží/služby, které již byly k datu modifikace smlouvy dodány, vykáže se úprava smlouvy jako součást jedné povinnosti plnit, která je k datu modifikace pouze částečně splněna. Dopad úpravy smlouvy na cenu transakce a stupeň dokončení povinnosti plnit se vykáže jako kumulativní snížení či zvýšení výnosu k datu modifikace.

Příklad

Účetní jednotka uzavřela se zákazníkem kontrakt na dodávku 100 kusů výrobku A za 800 Kč za kus. Poté, co bylo z tohoto kontraktu dodáno 60 ks výrobku A, uzavřela účetní jednotka se zákazníkem dodatek ke smlouvě na dodání 30 kusů výrobku B za 450 Kč za kus. Dohodnutá cena výrobku B je o 10% nižší, než je obvyklá prodejní cena výrobku B, která činí 500 Kč za kus. Účetní jednotka nabídla zákazníkovi slevu na výrobek B i proto, že zákazník již odebírá výrobek A.

Řešení

Celková poskytnutá sleva činí $10\% \times 500 \text{ Kč} \times 30 \text{ ks} = 1.500 \text{ Kč}$. Tato sleva musí být přiřazena k výrobkům A (i již dodaným) i B na základě jejich obvyklých prodejních cen.

Celkové tržby z prodeje výrobků A v obvyklých prodejních cenách:

$$100 \text{ ks} \times 800 \text{ Kč} = 80.000 \text{ Kč}$$

Celkové tržby z prodeje výrobků B v obvyklých prodejních cenách:

$$30 \text{ ks} \times 500 \text{ Kč} = 15.000 \text{ Kč}$$

Přiřazení slevy:

$$K \text{ výrobkům A: } 1.500 \times 80.000 / (80.000 + 15.000) = 1.263 \text{ Kč}$$

$$K \text{ výrobkům B: } 1.500 \times 15.000 / (80.000 + 15.000) = 237 \text{ Kč}$$

Na jeden výrobek A tedy připadá sleva ve výši $1.263 / 100 = 12,63 \text{ Kč}$.

Protože již bylo dodáno 60 ks výrobku A, bude vykázáno jednorázové snížení tržeb ve výši

$$60 * 12,63 = 757,80 \text{ Kč.}$$

Zbývající dodávané výrobky A budou v tržbách oceněny částkou

$$800 - 12,63 = 787,37 \text{ Kč za kus.}$$

Dodávané výrobky B budou oceněny částkou $500 - 237/30 = 492,10 \text{ Kč}$ za kus.

2. krok – Identifikace jednotlivých povinností plnění ze smlouvy

Povinnost plnit představuje příslib ve smlouvě dodat zákazníkovi buď:

- zboží nebo službu (nebo balíček zboží a služby), které je odlišitelné; anebo
- sadu odlišitelných zboží či služeb, které mají stejnou povahu, a které jsou předávány zákazníkovi stejným způsobem (např. opakované služby).

Povinnost plnit je nejmenší jednotkou kontraktu, o které se účtuje samostatně.

Zde je klíčovým bodem určení „odlišnosti“ zboží či služeb. Standard stanoví, že zboží či služba jsou odlišné, jestliže:

- **zákazníkovi přinášejí užitek samostatně nebo společně s dalšími snadno dostupnými zdroji a současně,**
- **jestliže je možné je oddělit od ostatních příslibů ve smlouvě.**

Každé zboží či služba, které je „odlišné“, představuje samostatnou povinnost plnit.

K datu vzniku smlouvy tedy účetní jednotka posoudí zboží či služby příslibené ve smlouvě se zákazníkem a určí jako povinnost plnit každý příslib uskutečnit dodání zákazníkovi.

Odlišným produktem nejsou např. ty součásti dodávky, které jsou vzájemně provázané, tj. rizika nesplnění povinnosti plnit jsou vzájemně závislá.

Příklad

Dodavatel uzavře se zákazníkem smlouvu na výstavbu nové administrativní budovy. Dodavatel je zodpovědný za celý komplexní projekt výstavby, včetně obstarání stavebních materiálů, řízení projektu a souvisejících služeb. Projekt zahrnuje vyklizení staveniště, výstavbu základů, provedení vlastní stavby, instalace vnitřního zařízení a dokončovací práce.

Řešení

I když zboží nebo služby, které mají být dodány, jsou schopné být odlišné (protože zákazník mohl mít užitek z jejich užití či prodeje, a mohl je koupit od jiných dodavatelů), nejsou odlišné v rámci kontextu smlouvy s dodavatelem. Je to proto, že dodavatel poskytuje významnou službu integrace veškerých vstupů do kombinovaného výstupu (nové administrativní budovy), kterou je smluvně zavázán dodat svému zákazníkovi.

Výše uvedená nutnost identifikace každého z odlišných druhů zboží či služeb vyžadují podrobnou analýzu smluvních podmínek. Každému odlišnému zboží či službě pak bude nutno přiřadit odpovídající částku sjednané odměny ze smlouvy i načasování vykázání výnosu. V praxi tento přístup vyžadovaný IFRS 15 může přinést podstatné změny způsobu a načasování vykazování výnosů ve srovnání se stávajícími IFRS.

Záruka

Příkladem samostatné povinnosti plnit je záruka na prodané zboží, která může být pro standard samostatným plněním. Cena takovéto záruky pak je vyčíslena a vykazována časově rozlišená dle doby záruky. Není tak účtována do výnosů v okamžiku prodeje výrobku.

IFRS 15 rozlišuje dva typy záruk:

- Záruky, které poskytují zákazníkovi jistotu, že výrobek bude fungovat, jak má - tyto záruky jsou účtovány v souladu s IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.
- Záruky, které poskytují zákazníkovi službu navíc k zajištění, že produkt bude v souladu s dohodnutými specifikacemi. Tyto "další zaručené služby" jsou účtovány jako povinnost plnit a je jim přidělena část ceny transakce v souladu se zásadami IFRS 15.

Pokud si zákazník může záruku koupit samostatně, je považována za odlišitelnou službu a jako takovou ji účetní jednotka vykáže samostatně (povinnost dodat produkt vs. povinnost poskytnout dodatečné záruční služby).

Pokud záruku není možno koupit samostatně (např. povinnost záruky ze zákona), účetní jednotka vykáže záruku podle pravidel IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva prostřednictvím rezervy na záruční opravy. V případě ale, že ze záruky vyplývá povinnost poskytnout zákazníkovi dodatečnou službu (např. údržbu), nelze postupovat tímto způsobem.

Zda záruka poskytuje zákazníkovi nárok na dodatečnou službu a zda je tudíž nutno rozdělit cenu transakce na několik povinností plnit, rozhodují následující skutečnosti:

- záruka je poskytována ze zákona = spíše se nejedná o samostatnou povinnost plnit,
- délka záruční doby – čím je delší, tím spíše se jedná o samostatnou povinnost plnit,
- charakter činností, které účetní jednotka přislíbí provádět – v případě např. výměn zboží při jejich nefunkčnosti se nebude jednat o samostatnou povinnost plnit.

V případě, že je identifikováno více odlišitelných povinností plnit, ale není možno spolehlivě ocenit cenu transakce pro každou povinnost, pak je vykázána pouze jedna povinnost plnit.

Příklad

Účetní jednotka prodala v roce 2016 celkem 1.000 ks výrobků za celkovou cenu 5.000.000 Kč. Ze zákona plyne účetní jednotce povinnost poskytnout záruční opravy po dobu dvou let, účetní jednotka odhaduje celkové náklady na budoucí záruční opravy 300 tis. Kč k datu účetní závěrky za rok končící 31. 12. 2016.

Řešení

- a) V roce 2016 vykáže účetní jednotka výnosy ve výši 5 mil. Kč a rezervu ve výši 300.000 Kč. Při ocenění rezervy účetní jednotka také posoudí případný dopad časové hodnoty peněz.
- b) Při koupi výrobku má zákazník možnost dokoupení prodloužené záruky z 2 na 5 let. V tomto případě účetní jednotka prodala dva odlišitelné produkty – výrobek a

prodlouženou záruku. Pro každý z nich musí stanovit, kdy nastala povinnost plnit a alokovat prodejní cenu ke každému produktu.

- c) Spolu s prodejem výrobku účetní jednotka poskytuje navíc i dvouletou údržbu (ne záruku), v rámci které dojde k seřízení a kontrole výrobku, případně k výměně opotřebovaných částí. I v tomto případě účetní jednotka prodala dva odlišitelné produkty – výrobek a údržbu. Pro každý z nich musí stanovit, kdy nastala povinnost plnit a alokovat prodejní cenu ke každému produktu.

3. krok – Stanovení transakční ceny

Transakční cena představuje částku (odměnu), kterou společnost obdržela nebo očekává, že ji obdrží za dodávku zboží či služeb.

Při určování ceny transakce je nutno posoudit všechny následující skutečnosti:

- Odhad variabilní části protihodnoty (tj. části protihodnoty, jejíž výše není fixně dána, např. v souvislosti s poskytovanými slevami a bonusy);
- Časovou hodnotu peněz v případě, že platba odměny časově výrazně neodpovídá době dodání zboží a služeb (tj. smlouva obsahuje významný prvek financování);
- Reálnou hodnotu případného nepeněžního protiplnění;
- Část protihodnoty, kterou zákazník nebude hradit, například poukázky na slevu nebo slevové kupony.

Transakční cena obvykle nezohledňuje kreditní riziko. V některých případech ale může toto riziko výši transakční ceny ovlivnit, a to prostřednictvím variabilní části protihodnoty. Účetní jednotka totiž tuto variabilní složku zahrne do transakční ceny pouze, je-li vysoce pravděpodobné, že následná změna odhadu variabilní složky nepovede ke zrušení významné částky výnosů. Za zrušení významné částky výnosů se považují případy, kdy v důsledku změny odhadu dojde k významnému snížení částky zaúčtovaných výnosů ze smlouvy se zákazníkem.

Licenční poplatky za prodej nebo používání duševního vlastnictví se v souladu s novým standardem nezahrnují do transakční ceny, dokud se neuskuteční příslušný prodej nebo používání na základě licence.

a) Variabilní část odměny

Částka úhrady může být proměnlivá např. z důvodů slev, rabatů, vratek, motivačních ujednání, penalizací, aj. Úhrada se také může měnit v případě, kdy je podmíněna výskytem nějaké budoucí události.

IFRS 15 umožňuje použít dvě metody ocenění variabilní části odměny:

- očekávaná hodnota – vážený průměr možných částek, kdy vahami je jejich pravděpodobnost (výhodné využití v případě velkého množství podobných smluv),
- nejpravděpodobnější výsledek – použita ta nejpravděpodobnější částka (výhodné využití v případě výběru ze dvou možností vyplývajících ze smlouvy – bonus ano/ne).

Zvolená výhodnější metoda nemůže být po celou dobu trvání dané smlouvy měněna.

b) Prvek financování identifikovaný ve smlouvě

Element financování zahrnutý do ceny transakce představuje např. zvýšení ceny za odložení platby, nebo snížení ceny v případě včasné úhrady.

Pouze v případě, že je úhrada ceny transakce splatná do jednoho roku, umožňuje standard jako zjednodušení nevykazovat samostatně element financování.

Jinak se element financování (jako úrokový výnos či náklad) vykáže ve výkazu o úplném výsledku odděleně od výnosů ze smluv se zákazníky, ale pouze pokud je také současně vykazováno související aktivum či závazek ze smlouvy se zákazníkem.

Tento nový požadavek může přinést významné změny v praxi. Některé subjekty již dříve zohledňovaly element financování, pokud byla přijímána platba až po dodání zboží či služeb, úpravy ale nebyly typicky prováděny v případě plateb předem (záloh). Změna může nastat také např. v

prostředí s vysokými úrokovými sazbami, ve kterém je efekt financování významný, ale týká se období kratšího než jeden rok. Někteří prodejci v takových případech v současné době vykazují element financování, což již nebude vyžadované podle IFRS 15.

Příklad

Stavební společnost uzavře smlouvu se zákazníkem na dodání nové budovy. Kontrola nad dokončenou budovou přejde na zákazníka za dva roky (povinnost dodavatele plnit bude realizována k jednomu okamžiku). Tato smlouva obsahuje dvě možnosti platby. Buďto může zákazník zaplatit 5.000.000 Kč za dva roky při předání dostavěné budovy, nebo může zaplatit 4.000.000 Kč ihned po podpisu smlouvy.

Zákazník se rozhodne zaplatit ihned po podpisu smlouvy. V důsledku značného časového období mezi datem platby a převodem dokončené budovy zákazníkovi, spolu s vlivem převažující tržní úrokové sazby, zahrnuje cena transakce významnou složku financování. Implicitní úroková míra transakce je 11,8 % (vypočteno ze současné hodnoty 4.000.000 Kč a budoucí hodnoty 5.000.000 Kč).

Prodávající si v dané situaci účinně půjčuje od svého zákazníka. Jeho vlastní přírůstková (inkrementální) úroková sazba je stanovena na 6 %.

Řešení

Účetní položky vykazované v průběhu trvání smlouvy budou následující (v tis. Kč):

a) K datu uzavření smlouvy – vykázání závazku z platby přijaté dopředu:		
Finanční majetek	4.000	
Závazek ze smlouvy		4.000
b) V průběhu 2 let výstavby – navyšování závazku o úrokovou sazbu 6 % p.a.:		
Úrokové náklady za 2 roky	494	
Závazek ze smlouvy		494
c) K datu převodu stavby na zákazníka – vykázání výnosu ze smlouvy:		
Závazek ze smlouvy	4.494	
Výnosy		4.494

V některých případech však nemusí být významný časový posun mezi platbou a dodáním zboží či služby automaticky důvodem k identifikování elementu financování. Jedná se např. o následující situace:

- Zákazník má zaplacené dopředu a může požadovat dodání zboží či služby v jakémkoli okamžiku (např. předplacené telefonní karty).
- Podstatná část úplaty, kterou má zaplatit zákazník je variabilní, a částka nebo načasování, je určeno budoucí událostí, která není pod kontrolou buď prodávajícího, nebo zákazníka.
- Důvod platby je jiný než zajištění financování – např. poskytnutí záruky zákazníkovi, že prodávající bude odpovídajícím způsobem plnit své povinnosti.

Příklad

Dodavatel prodal zákazníkovi na splátky notebook. V okamžiku dodání dne 1. 7. 2016 zákazník zaplatil 50.000 Kč a následně uhradí dvě pololetní splátky ve výši 50.000 k 31. 12. 2016 a 1. 7. 2017. Úroková sazba činí 10% pololetně.

Jak bude transakce vykázána v účetní závěrce dodavatele k 31. 12. 2016 a 31. 12. 2017?

V účetní závěrce k 31. 12. 2016 účetní jednotka vykáže:

Tržbu	136.175 Kč
Úrokový výnos	8.678 Kč
Pohledávku za zákazníkem	45.453 Kč

V účetní závěrce k 31. 12. 2017 účetní jednotka vykáže:

Úrokový výnos 4.547 Kč

Výpočet současné hodnoty budoucích splátek:

Datum	Částka	Odúročitel	Současná hodnota
1. 7. 2016	50.000	1,0000	50.000
31. 12. 2016	50.000	0,9091	45.455
1. 7. 2017	50.000	0,8264	41.320
Celkem	150.000		136.775

Výpočet výše úroků:

Datum	Počáteční zůstatek	Splátka	Úrok	Splátka	Konečný zůstatek
31. 12. 2016	136.775	50.000	8.678	50.000	45.453
1. 7. 2017	45.453		4.547	50.000	0

c) Nepeněžní úhrada

Nepeněžní úhrady se oceňují jejich reálnou hodnotou.

Pokud ji nelze spolehlivě určit, ocení se úhrada s odkazem na samostatnou prodejní cenu zboží či služeb přislíbených zákazníkovi výměnou za tuto úhradu.

Pokud zákazník poskytne účetní jednotce zboží či služby pro umožnění splnění smluvních povinností účetní jednotky (např. materiál), je rozhodující pro vykázání tohoto plnění jako nepeněžní úhrady skutečnost, zda účetní jednotka nad tímto zbožím či službou získala kontrolu. Pokud ano, tak účetní jednotka toto zboží či služby vykáže jako nepeněžní úhradu od zákazníka.

d) Povinnost vrátit úhradu

Účetní jednotka může na zákazníka převést kontrolu nad zbožím, a zároveň mu umožní zboží z určitých důvodů vrátit výměnou za:

- úplné nebo částečné vrácení úhrady,
- kredit, který je možno využít na úhradu později odebraného zboží,
- jiné zboží.

Účetní jednotka splnila svou smluvní povinnost (dodala zboží), ale současně poskytla právo na jeho vrácení. V účetní závěrce je tak nutno zachytit nejen vlastní dodání zboží, ale i právo zákazníka na jeho vrácení. Účetní závěrka tak bude zahrnovat:

- výnos z dodaného zboží v částce, o které účetní jednotka předpokládá, že si ji ponechá (nebude ji vracet zpět zákazníkům),
- závazek z důvodu vrácení zboží,
- aktivum představující očekávanou hodnotu zboží, které zákazníci vrátí (souvztažně se snížením nákladů na prodané výkony).

Aktivum představující zpětně získané zboží je prvotně oceněno podle účetní hodnoty daného zboží snížené o očekávané náklady na jeho zpětné získání a očekávané ztráty ze snížení hodnoty zboží. K datu sestavení každé další účetní závěrky je nutno aktualizovat odhad závazku z vratky a aktiva na základě změn okolností.

V případě výměn nefunkčního zboží za funkční, se postupuje dle pravidel pro záruky.

Také výměny zboží za zboží stejného typu, kvality, stavu a ceny se nepovažují za povinnost vrátit úhradu.

Příklad

Dne 1. ledna 2016, dodavatel prodá 1.000 ks totožného zboží různým zákazníkům, za prodejní cenu 1.000 Kč. Náklady na každé zboží jsou 500 Kč. Výnosy jsou zachyceny jednorázově v okamžiku, kdy si zákazník zboží koupí. Současně mají zákazníci právo vrátit zboží do 30 dnů od

původního nákupu, s nárokem na vrácení celé prodejní ceny.

Na základě historických zkušeností dodavatel očekává, že zákazníci vrátí 3 %, tj. 30 ks zakoupeného zboží. Dodavatel tak do tržeb uzná pouze 970 ks zboží, u něhož neočekává, že dojde k jeho vrácení.

Dne 1. ledna 2016 tak prodávající uznává tržby ve výši 970.000 Kč (1.000 Kč * 970 ks) spolu se závazkem z vratky zboží ve výši 30.000 Kč (1.000 Kč * 30 ks). Nadále budou také vykazovány zásoby ve výši 15.000 Kč (500 Kč x 30 ks), protože prodávající předpokládá, že vrácené zboží bude schopen prodat alespoň za tuto částku.

Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Tržby	970.000 Kč
Náklady	485.000 Kč

Výkaz o finanční situaci

Zásoby	15.000 Kč
Závazky	30.000 Kč

e) Protihodnota placená zákazníkovi

Jedná se o peněžní částku, kterou účetní jednotka uhradí (nebo očekává, že uhradí) zákazníkovi nebo jiným stranám, které od zákazníka účetní jednotky koupí zboží či služby dodané účetní jednotkou. Protihodnota také může mít podobu slevy (poukázky, kupónu...), která může být použita pro snížení dlužné částky účetní jednotce.

Úhrada (pokud není přiřaditelná k výměně za jiné odlišitelné zboží či služby) se vykáže jako snížení výnosu ze smlouvy se zákazníkem.

Příklad

Dodavatel, který je výrobcem nápojů, uzavře smlouvu o prodeji zboží s velkým supermarketem na období jednoho roku. Supermarket je povinen koupit zboží za nejméně 20 milionů Kč v průběhu následujícího roku.

Smlouva vyžaduje, aby supermarket provedl změny na regálech v obchodech, v nichž se budou nápoje prodávat. K datu uzavření smlouvy dodavatel uhradí zákazníkovi jako protihodnotu požadovaných úprav regálů částku ve výši 2.000.000 Kč. Tato platba není vratná. Regály zůstávají ve vlastnictví supermarketu a dodavatel tedy platbou nezískává žádné odlišné zboží nebo služby, tzn. nezískává kontrolu či jakákoli práva k těmto regálům.

V důsledku toho se platba 2.000.000 Kč vykáže jako snížení ceny transakce, kdy dodavatel vykazuje výnosy za postupné dodávky dojednaného zboží. K dosažení tohoto cíle, je platba 2.000.000 Kč nejprve vykázána jako aktivum, a následně je rozpouštěna odpovídajícím způsobem tak, jak jsou vykazovány související výnosy z prodeje zboží.

Posouzení toho, zda prodejce obdrží nějaké odlišné zboží nebo služeb za úplaty zákazníkovi, může představovat drobnou, ale potenciálně významnou změnu. V některých případech mohou prodejci vykazovat tyto typy plateb spíše jako marketingové náklady, než snížení příjmů.

f) Ztrátová povinnost plnit

Pokud nejnižší možný náklad na vypořádání povinnosti plnit je vyšší, než cena transakce alokovaná na tuto povinnost, pak je nutno postupovat podle standardu IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (ztrátové smlouvy).

4. krok – Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plnit

Výnos se vykazuje při splnění každé ze smluvních povinností plnit.

IFRS 15 přináší zásadní změnu v přístupu, protože stávající IFRS obsahují jen velmi málo pokynů pro přidělení ceny transakce komponentám smlouvy (nebo "rozdělení" smlouvy).

Pokud není ve smlouvě každému plnění sjednána samostatná cena, je nutné alokovat transakční cenu na jednotlivé povinnosti plnit, a to na základě poměru jejich samostatné prodejní ceny (tj. ceny, za kterou by dané zboží nebo služba byly dodány samostatně a nezávisle na ostatních plněních ve smlouvě).

Pro stanovení samostatné prodejní ceny je účetní jednotka povinna použít objektivně zjistitelné (pozorovatelné) informace, pokud jsou k dispozici. Pokud žádné údaje o samostatné prodejní ceně nelze zjistit, účetní jednotka provede odhad na základě informací, které jsou přiměřeně dostupné. Standard uvádí jako příklad dvě možné metody stanovení samostatné prodejní ceny:

- upravená tržní cena – tj. částka, kterou jsou ochotni zaplatit účastníci trhu,
- očekávané náklady plus marže – dle odhadu očekávaných nákladů na splnění povinnosti plnit.

Metodu zbytkové hodnoty (jako zbývající cenu transakce po odečtení všech ostatních zboží či služeb přislíbených ve smlouvě) lze použít pouze v případě, že samostatná prodejní cena daného zboží nebo služby výrazně kolísá nebo je „nejistá“ (pro dané zboží či služby účetní jednotka zatím nestanovila cenu a nikdy v minulosti je neprodávala).

a) Sleva

V případě, že celková cena transakce je nižší, než součet jednotlivých samostatných prodejních cen odlišitelného zboží či služeb, je nutno slevu přiřadit ke konkrétním zbožím či službám (obecně smluvním povinnostem), ke kterým se vztahuje. Pokud se sleva vztahuje ke smlouvě jako celku, je v poměru hodnot rozpočtena mezi všechny jednotlivé povinnosti plnit.

Příklad

Dodavatel prodává tři výrobky (A, B a C) zákazníkovi za celkovou cenu 100.000 Kč. Každý výrobek bude převeden na zákazníka v odlišnou dobu. Výrobek A se pravidelně prodává samostatně za 50.000 Kč a výrobek B za 25.000 Kč. Výrobek C není běžně prodáván samostatně, ale jeho odhadovaná samostatná prodejní cena je 75.000 Kč.

Neexistuje žádná informace, že se sleva 50.000 Kč ($50.000 + 25.000 + 75.000 - 100.000$) vztahuje výhradně k jednomu nebo skupině dvou výrobků.

V důsledku toho je nutno slevu poměrně rozdělit mezi všechny tři výrobky a výnosy se vykáží následovně:

$$\text{výrobek A: } (100.000 \times (50.000/150.000)) = 33.000 \text{ Kč}$$

$$\text{výrobek B: } (100.000 \times (25.000/150.000)) = 17.000 \text{ Kč}$$

$$\text{výrobek C: } (100.000 \times (75.000/150.000)) = 50.000 \text{ Kč}$$

b) Opce na získání dalšího zboží či služeb

Opce na získání dalšího zboží či služeb, kterou zákazník získává nákupem, a která představuje významné právo pro zákazníka, je oceněna na základě samostatné prodejní ceny zboží či služeb, na něž se opce vztahuje (příp. odhadem).

V případě využití odhadu se sleva upravuje o pravděpodobnost uplatnění opce a slevu, na kterou by měl zákazník nárok bez využití opce.

Příklad

Účetní jednotka při prodeji zboží za 1.000 Kč dala zákazníkovi poukaz na slevu 10 %, kterou lze uplatnit při dalším nákupu zboží v hodnotě alespoň 500 Kč. Účetní jednotka očekává, že tuto slevu využije 80 % zákazníků, a že průměrná výše útraty před slevou bude 600 Kč.

$$\text{Hodnota očekávané budoucí slevy} = 600 \times 0,8 \times 0,1 = 48 \text{ Kč}$$

Samostatná prodejní cena těchto dvou položek je 1.048 Kč (1.000 Kč za zboží a 48 Kč za poukaz na slevu). Za tyto dvě položky však zákazník zaplatil pouze 1.000 Kč. Proto je nutné rozdělit 48 Kč rozdělit mezi dvě části (tržby) – prodej zboží a poukaz na slevu v poměru k jejich samostatným prodejním cenám.

K prodeji zboží bude přiřazen rozdíl ve výši $48/1.048 * 1.000 = 46$ Kč a účetní jednotka v okamžiku prodeje zboží vykáže tržbu ve výši $1.000 - 46 = 954$ Kč.

K poukazu na slevu bude přiřazen rozdíl ve výši $48/1.048 * 48 = 2$ a účetní jednotka v okamžiku prodeje zboží vykáže výnos příštích období ve výši $48 - 2 = 46$ Kč. Ten bude vykázán ve výnosech v okamžiku uplatnění slevového poukazu.

Obdobným způsobem se postupuje v případě zákaznických věrnostních programů, kdy zákazník může nasbírané body směnít za další zboží či služby (či slevu na zboží či služby). V okamžiku prodeje, při kterém jsou získávány tyto body, nelze vykazovat celý výnos, ale část připadající na získané body musí být časově rozlišena do okamžiku čerpání bodů zákazníkem.

c) Alokování proměnlivé úhrady

Proměnlivá úhrada vyplývající ze smlouvy může být alokována na:

- jednu nebo více povinností plnit, ale ne na smlouvu jako celek (např. bonus za včasné dokončení se může týkat hrubé stavby, ale již ne dokončení interiérů), nebo
- jedno nebo více odlišitelných zboží či služeb v sadě odlišitelných zboží či služeb, která tvoří povinnost plnit (např. množstevní sleva na zboží odebrané v konkrétním roce, která se na ostatní roky nevztahuje).

d) Změna ceny transakce

Změny ceny transakce jsou jednotlivým povinnostem plnit alokovány stejným způsobem, jakým byla původní cena transakce alokována při vzniku smlouvy. Změny, které se týkají již splněných povinností plnit, se vykazují okamžitě jako snížení/zvýšení výnosů v období, kdy ke změně v ceně transakce dochází.

5. krok – Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

Povinnost účetní jednotky plnit se považuje za splněnou, jakmile dojde k převodu kontroly (chvíle, kdy má zákazník možnost rozhodovat o užívání a získání užitku z daného zboží či služby) nad přislíbeným zbožím nebo službami na zákazníka. V tom okamžiku vykáže účetní jednotka výnos.

Tento převod může probíhat po určitou dobu, nebo být jednorázový. Tato skutečnost se posuzuje pro každou povinnost plnit k datu vzniku smlouvy.

Splnění povinnosti plnit je většinou jednorázové.

Výjimkou jsou případy, kdy je splněna některá z následujících podmínek, a dochází tak k průběžnému plnění:

- zákazník čerpá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění smlouvy současně s tím, jak účetní jednotka plní (např. každodenní úklidové služby),
- plněním smlouvy vzniká, resp. zhodnocuje se aktivum, přičemž zákazník toto aktivum kontroluje již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (např. výstavba budovy na pozemku zákazníka, nebo zakázkový software implementovaný do stávající IT struktury zákazníka),
- plněním smlouvy vzniká aktivum, pro něž účetní jednotka (dodavatel) nemá alternativní využití, a účetní jednotka má právně vymahatelný nárok na úhradu za plnění, které zákazníkovi doposud poskytla (např. provádění auditu účetní závěrky, výstavba budovy).

Způsob účtování výnosů vychází ze způsobu převodu kontroly:

- V případě průběžného plnění se výnosy budou účtovat po dobu, kdy účetní jednotka plní, a to s použitím metody, která nejlépe odráží model průběžného převodu kontroly.
- Výnosy alokované na povinnost plnit, jež byla splněna jednorázově, se budou účtovat v okamžiku převodu kontroly nad zbožím nebo službami souvisejícími s daným plněním.

Indikátory převodu kontroly nad zbožím či službou (aktivem) na zákazníka jsou následující:

- účetní jednotka má v daném okamžiku právo na platbu za aktivum,
- účetní jednotka převedla fyzické držení aktiva na zákazníka (což nemusí platit vždy – viz. komisní prodej),
- zákazník získal právní titul k aktivu, a má tedy schopnost rozhodovat o nakládání s aktivem, má nárok na užitky z aktiva, může zamezit ostatním v přístupu k těmto užítkům, (přitom převod vlastnického práva vázaný na úplnou úhradu nemá na tyto skutečnosti vliv),
- zákazník je vystaven podstatným rizikům a výhodám spojovaným s vlastnictvím aktiva,
- zákazník aktivum akceptoval.

V případě některých smluv (v závislosti na smluvních podmínkách), u nichž jsou v současné době výnosy vykazovány jednorázově, může nový standard IFRS 15 vést k vykazování výnosů v průběhu času. Například by se to mohlo vztahovat na výstavbu a prodej rezidenčních bytových domů, kdy by každá bytová jednotka v domě byla výnosově vykazována samostatně (za situace, kdy jednotky jsou prodávány nespojeným třetím stranám). Praktické problémy pak ale mohou nastat při stanovení stupně dokončení každé jednotky k datu vykazování výnosu, když je celá budova dokončena pouze částečně.

a) Nevratné předem hrazené poplatky

Může se jednat např. o členské nebo aktivační poplatky. V případech, kdy tento poplatek představuje předplacení budoucí dodávky zboží či služeb, může být výnos vykázán až při tomto dodání.

b) Konsignační ujednání

Výhodou prodeje prostřednictvím komisionářů je skutečnost, že na komisionáře nepřechází rizika spojená s držením zásob zboží a při prodeji zboží získají od účetní jednotky provizi z prodeje. Právě protože nedochází k převodu rizik na komisionáře, nemůže účetní jednotka (komitent) vykázat výnos při dodání zboží komisionáři.

c) Ujednání fakturuj a drž

Toto ujednání představuje situaci, kdy účetní jednotka fakturuje zákazníkovi produkt, ale ponechá si jej ve fyzickém držení a zákazníkovi jej dodá až v budoucnu.

V případě, že fyzické držení účetní jednotkou má pouze formu úschovy a zákazník získává faktickou kontrolu nad produktem, může být výnos vykázán při splnění následujících podmínek:

- důvod pro ujednání „fakturuj a drž“ je podstatný (bylo požadováno zákazníkem),
- produkt je jasně označen jako patřící zákazníkovi,
- produkt je okamžitě k dispozici k dodání zákazníkovi,
- účetní jednotka nesmí produkt použít ani s ním jinak nakládat.

d) Licence

Licence představuje poskytnutí práva užívat duševní vlastnictví účetní jednotky, jako je např. software, hudba, franšízy, patenty, ochranné známky, aj.

Kromě vlastní licence může být přislíbena i dodání dalšího zboží či služby. Pokud to lze, je pak nutné identifikovat každou povinnost plnit a alokovat na ni odpovídající cenu.

V některých případech ale není možné odlišit licenci od jiného zboží či služby. Pak je identifikována jen jedna povinnost plnit. Příkladem je např. licence, která je součástí hmotného zboží a je jeho nedílnou součástí, nebo licence, ze které může mít zákazník užitek jen ve spojení se související službou.

Dále je nutno posoudit, zda je licence:

- dodávána v průběhu času – pak se výnosy vykazují po dobu trvání licence (např. v případech přístupu k duševnímu vlastnictví po celou dobu trvání licence),
- dodána v určitém okamžiku – pak je výnos vykázán jednorázově k tomuto okamžiku.

V aplikační příručce, která je jako dodatek součástí standardu, jsou vysvětlující ustanovení, jež by účetním jednotkám měla pomoci při posuzování toho, jakým způsobem dochází k převodu licence k duševnímu vlastnictví – zda průběžně, nebo jednorázově.

Příklad

Určete, v jakém okamžiku je možné v následujících případech vykázat výnos. Zdůvodněte, pokud výnos vykázat nelze.

1. Prodej časopisů obchodníkům, kteří mají právo neprodané kusy do 30 dnů vrátit prodejci oproti vrácení peněz. Prodejce odhaduje, že obchodníci do uplynutí lhůty vrátí 15 % dodaných časopisů.
2. Prodej předplatného do divadla na sezónu 2016/2017.
3. Předání dodávky výrobků AMWAY distributorce, která zajišťuje jejich domovní prodej ve své síti zákazníků. Neprodané výrobky může distributorka kdykoliv vrátit.
4. Částečná platba kupní ceny nemovitosti placená realitní kanceláří při podpisu kupní smlouvy.
5. Při zadání závazné objednávky na výrobu plastových oken je zaplacená výrobcem jejich plná cena. Doba výroby plastových oken je odhadována na 3 týdny, dodání vč. montáže proběhne ve čtvrtém týdnu. Výrobce neprodává plastová okna bez montáže.
6. Vratná kauce při zapůjčení automobilu.
7. Prodej registrace internetové domény společně s poskytováním uživatelské podpory po dobu 5 let, celková částka je splatná 30 dní od prodeje.
8. Prodej licence na využití obchodní značky na dobu 10 let. Prodejní cena je stanovena jako součet fixní částky a částky variabilní – 100 Kč za každý vyrobený výrobek označený licencovanou značkou. Pohyblivá částka je splatná ročně v závislosti na vykázaném skutečném objemu výroby. Poskytovatel licence nemá žádné další povinnosti vůči jejímu kupci, ani nebude provádět žádné úkony, které by měly významný dopad na duševní vlastnictví, které je předmětem licence.

Řešení

1. 75 % tržeb je vykázáno při dodání zboží, zbývajících 15 % je vykázáno jako závazek a případně může být odúčtováno do tržeb po uplynutí lhůty 30 dnů ve výši odpovídající nevráceným kusům.
2. Výnos bude vykazován postupně podle odehraných představení, na které bylo předplatné prodáno.
3. Výnos může být vykázán až po prodání výrobků konečným zákazníkům.
4. Výnos je možné vykázat až po zapsání změny vlastnictví nemovitosti v katastru nemovitostí.
5. Výnos bude vykázán až po dodání oken odběrateli a jejich montáži na základě akceptace dodávky odběratelem.
6. Výnos bude vykázán pouze v případě, že kauce nebude vracena např. z důvodu porušení smluvních povinností.
7. Rozlišitelná částka za prodej domény se vykáže v okamžiku, kdy jsou na jejího nového majitele převedena významná rizika a odměny jejího vlastnictví a je pravděpodobné, že tato částka bude novým majitelem uhrazena. Zbývajících částka za uživatelskou podporu bude časově rozlišena po dobu sjednané podpory – tj. 5 let.
8. Fixní částka bude vykázána jako výnos ihned v okamžiku předání licence zákazníkovi. Pohyblivá částka pak bude vykazována v závislosti na informacích o objemu výroby, poskytovaných držitelem licence.

e) Metody měření postupu prací

Metody měření stavu rozpracovanosti (postupu prací) jsou založeny buď na vstupech, nebo na výstupech.

Účetní jednotka použije jednu metodu (věrněji zobrazující skutečnost) pro každou povinnost plnit, která je plněna v průběhu času, i pro všechny obdobné povinnosti plnit za obdobných podmínek. Při zjišťování stavu rozpracovanosti se neberou v úvahu zboží či služby, které dosud nebyly dodány.

- Měření postupu rozpracovanosti na základě výstupů

Výnosy jsou vykazovány na základě přímého ocenění hodnoty dodaného zboží či služeb tak, jak je vnímá zákazník. Metoda zahrnuje např. zjištění výkonu dokončeného do data, expertní posouzení dosaženého výsledku, stanovení uplynulého času, aj. Tyto metody nejsou vhodné, pokud ocenění dílčích výstupů není spolehlivé, nebo by jejich zjištění bylo příliš nákladné.

- Měření postupu rozpracovanosti na základě vstupů

Výnosy jsou vykazovány na základě vstupů odrážejících zdroje vynaložené při plnění povinnosti plnit (spotřebovaný materiál, vynaložené hodiny práce, aj.). V případě rovnoměrného vynakládání zdrojů může být nejvhodnější vykazování výnosů na rovnoměrné bázi.

Nevýhodou metody založené na vstupech je, že nemusí existovat přímá vazba mezi vynaloženými vstupy a převodem kontroly nad zbožím či službami na zákazníka (např. při vynaložení nákladů, které nesouvisí s plněním smluvních povinností nebo pokud vynaložené náklady neodpovídají poměru skutečné rozpracovanosti). Pak je nutno příslušným způsobem upravit stav rozpracovanosti.

V případě, že účetní jednotka není schopna spolehlivě stanovit stav rozpracovanosti, může vykázat výnos jen do výše vynaložených nákladů a to pouze tehdy, že současně očekává zpětné získání těchto nákladů.

Metody na vstupu nesmí zahrnovat náklady nepřinášející zákazníkovi užítky.

Příklad

Stavební společnost má k 31. 12. 2015 rozpracované následující tři smlouvy, které splňují kritéria pro vykázání výnosů v průběhu času (částky jsou uvedeny v tis. Kč):

Smlouva	A	B	C
Datum zahájení	25. 1. 2015	10. 4. 2015	15. 12. 2015
Náklady vynaložené k datu 31.12.2015	2.200	1.800	45
Očekávané náklady na dokončení	2.700	3.900	5.100
Výnosy ze smlouvy	4.500	6.500	5.500
Stav rozpracovanosti	45 %	30 %	0 %

Úkol

Pro každou z těchto smluv určete výši výnosů a nákladů vykázanou ve výkazu o úplném výsledku za rok 2015.

Řešení

Celkový očekávaný zisk	A	B	C
Výnosy ze smlouvy	4.500	6.500	5.500
Náklady vynaložené k datu 31.12.2015	2.200	1.800	45
Očekávané náklady na dokončení	2.700	3.900	5.100
Očekávaný výsledek	-400	800	355

Smlouva A je ztrátová, a proto musí být celá ztráta uznána okamžitě (dle IAS 37).

Výnosy (4.500 * 45 %)	2.025
Náklady (45 % z (2.200 + 2.700))	-2.205
Rezerva na ztrátovou smlouvu	-220

Ztráta	-400
Smlouva B je zisková, a proto ve výsledovce za rok 2015 bude uznána poměrná část zisku na základě stavu rozpracovanosti.	
Výnosy (6.500 * 30 %)	1.950
Náklady (30 % z (1.800 + 3.900))	-1.710
Zisk	240
Smlouva C je příliš málo rozpracovaná na to, aby bylo možno spolehlivě stanovit její výsledek. Výnosy proto budou uznány pouze ve výši skutečně vynaložených nákladů za předpokladu, že zákazník společnosti uhradí alespoň tuto částku.	
Výnosy	20
Náklady	-20
Zisk	0

A. Vykázání ve výkazu o finanční situaci

Účetní jednotka vykáže aktivum či závazek ze smlouvy ve svém výkazu o finanční situaci v závislosti na vazbě mezi výkonem účetní jednotky a platbami zákazníka.

Závazek ze smlouvy představuje povinnost dodat zboží či služby, za které již byla od zákazníka obdržena úhrada, případně za které zákazník již úhradu dluží.

Aktivum ze smlouvy představuje právo na úhradu výměnou za již dodané zboží či služby, a které je podmíněno něčím jiným, než je plynutí času (např. budoucím výkonem). Aktivum podléhá pravidlům pro posuzování ztráty ze snížení hodnoty dle IAS 39.

B. Náklady smlouvy

Kromě pětistupňového modelu pro účtování a oceňování výnosů standard upravuje rovněž účtování tzv. přírůstkových nákladů na pořízení smlouvy a nákladů přímo souvisejících s plněním smlouvy.

a) Přírůstkové náklady na získání smlouvy

Přírůstkové náklady na získání smlouvy představují náklady, které by účetní jednotce nevznikly, kdyby danou smlouvu neuzavřela. Jestliže účetní jednotka předpokládá, že se jí tyto náklady budou plněním smlouvy kompenzovat, může je aktivovat a následně odpisovat a testovat na snížení hodnoty. V ostatních případech jsou vykázány jako náklad při jejich vynaložení.

Podle současného znění standardů některé účetní jednotky vykazují přírůstkové náklady na získání zakázky v souladu s IAS 38 jako nehmotný majetek. U těchto subjektů může IFRS 15 přinést změnu v přístupu, protože tyto náklady jsou nyní explicitně řešeny v rámci tohoto standardu. Obzvláště když vykázání je závislé na "očekávaném" pokrytí těchto nákladů odměnou ze smlouvy.

b) Náklady na splnění smlouvy

Na rozdíl od přírůstkových nákladů na získání zakázky, které spadají zcela do působnosti IFRS 15, se požadavky IFRS 15 vztahují pouze na náklady na splnění smlouvy, které nespádají do oblasti působnosti jiného IFRS (například IAS 2 Zásoby, IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 38 Nehmotná aktiva).

Pro ty náklady, které spadají do působnosti IFRS 15 musí být splněny všechny následující podmínky, aby je bylo možno vykázat v aktivech:

- náklady se přímo vztahují ke smlouvě nebo k očekávané smlouvě, která může být specificky identifikována (např. přímé mzdové náklady, přímý materiál, odpisy výrobních strojů, subdodávky, aj.); a
- náklady na vytvoření či posílení zdrojů dodavatele, které budou použity ke splnění povinnosti plnit v budoucnosti; a

- očekává se uhrazení těchto nákladů ze smlouvy.

Aktivovány tak nemohou být např.

- obecné a správní náklady, které zákazníkovi nejsou přeúčtovány,
- vícepráce, které nejsou zohledněny v ceně transakce,
- náklady, které se vztahují k již splněným smluvním povinnostem.

Aktivum vzniklé z nákladů na plnění smlouvy je amortizováno na systematické bázi v souladu s dodáváním souvisejícího zboží nebo služeb.

V případech, kdy účetní hodnota aktiva převyšuje zbývající částku související úhrady po odečtení přímých nákladů na dodání souvisejících zboží či služeb, které nebyly v minulosti vykázány, je nutno ztrátu ze znehodnocení aktiva ihned vykázat ve výsledovce.

C. Aplikační příručka

Součástí standardu je rovněž aplikační příručka, jejímž cílem je pomoci účetním jednotkám při uplatňování ustanovení standardu na běžné typy smluv a další ujednání, jako jsou licence, záruky, reklamace, aspekty týkající se vztahu zmocněnec–zmocnitel, opce na dodání dalšího zboží nebo služeb či poškození zboží.

D. Zveřejnění

Účetní jednotka je povinna zveřejnit dostatečné informace, které uživatelům účetní závěrky poskytnou dodatečné informace, které nevyplývají přímo z výkazů, a umožní jim tak lépe porozumět výnosům a peněžním tokům ze smluv se zákazníky.

Standard obsahuje mj. následující požadavky na zveřejnění kvalitativních i kvantitativních informací o:

- členění výnosů do kategorií dle povahy, částky, načasování, nejistoty peněžních toků,
- členění výnosů dle typu výnosů (produktových řad), geografického rozmístění, typu trhu nebo zákazníka, typu smlouvy, délky smlouvy, způsobu plnění, prodejních kanálů...,
- počátečních a konečných zůstatcích pohledávek, smluvních aktiv a smluvních závazků,
- smlouvách účetní jednotky se zákazníky (pokud již nejsou uvedeny samostatně ve výkazu o úplném výsledku)
 - částku výnosů ze smluv se zákazníky odděleně od ostatních zdrojů výnosů,
 - případné ztráty ze znehodnocení vykázané u pohledávek či aktiv ze smluv se zákazníky, odděleně od ztrát z jiných smluv,
- významných odhadech a změnách odhadů,
- druhích záruk a s nimi spojených povinností.

E. Problematické okruhy standardu IFRS 15

V rámci nového standardu IFRS 15 a aplikace jeho požadavků v praxi lze očekávat např. následující problematické body:

- rozlišování jednotlivých povinností plnit ve smlouvě a následné alokování transakční ceny na tyto povinnosti,
- rozlišování mezi normální zárukou (IAS 37) a kvalifikovanou zárukou (IFRS 15),
- uplatnění časové hodnoty peněz při předplacení,
- větší míra používání odhadů, která klade významné požadavky na kvalifikovanost osob, které tyto odhady budou provádět,
- některé otázky standard neřeší např.
 - nepřímé výnosy ze smluv se zákazníky,
 - nepeněžní transakce vyňaté z působnosti IFRS 15,

- chybějící definice výnosů/revenues (pouze odkaz na koncepční rámec, který však také definici neobsahuje),
- významné změny v terminologii oproti dosavadním zvyklostem,
- jak vykazovat výnosy, které vznikají jinak než smlouvami se zákazníky
 - na dividendy a úroky aplikovat pravidla IFRS 9,
 - některé situace neřešené, např. výnosy bank, které mají zákaznické programy ke kartám a které získávají výnosy zprostředkovaně od partnerů, nikoliv od zákazníků – možnost aplikovat částečně IFRS 15 s odkazem na IAS 8,
- prodej na konci roku s odloženou splatností na 1 rok (zjednodušení v možnosti nediskontovat, což je možno využít k navyšování výnosů).

Shrnutí

Standard IFRS 15 nahrazuje stávající mezinárodní (IFRS) a americké (US GAAP) účetní předpisy upravující účtování výnosů.

IFRS 15 přináší nový pětistupňový model, který se bude používat pro určení výše, času a způsobu vykazání výnosů ze smluv se zákazníky (s několika málo výjimkami) a který bude platit pro veškeré smlouvy na dodání zboží či služeb zákazníkům (všechny typy transakcí a ve všech odvětvích).

Základním principem je skutečnost, že výnosy se účtují v okamžiku kontroly nad dodaným zbožím či službami zákazníkem v částce předpokládané odměny, kterou by účetní jednotka měla podle očekávání za toto zboží nebo služby obdržet.

Standard požaduje rozdělení smluv se zákazníky na jednotlivá samostatná plnění a uvádí způsob, jak jim má být alokována část obdržené odměny pro zaúčtování výnosů.

Standard uvádí informace nutné ke zveřejnění.

Otázky k opakování

- 1) Popište důvody vzniku IFRS 15,
- 2) Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IFRS 15.
- 3) Charakterizujte pětistupňový model pro určení výše výnosů.
- 4) Vymezte problematiku okruhy IFRS 15.

2.16 Daň ze zisku – IAS 12

IAS 12 Income Tax

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 12.
- Definovat základní pojmy (účetní zisk, zdanitelný zisk, splatná daň, odložená daň, odložený daňový závazek, odložená daňová pohledávka, daňová základna aktiv, daňová základna závazku).
- Vymezit podmínky uznání a oceňování odložených daňových závazků a pohledávek.
- Vymezit údaje nutné ke zveřejnění.

Cíl standardu

Stanovit přístup k účetnímu řešení daní ze zisku. Zásadní otázkou je, jak zaúčtovat běžné a budoucí daňové důsledky:

- Budoucí úhrady (vyrovnání) účetních hodnot aktiv (závazků), které jsou vykázány v rozvaze účetní jednotky.
- Transakcí a ostatních událostí běžného období, které jsou vykázány v účetní závěrce účetní jednotky.

Rozsah působnosti

Standard se aplikuje v účetnictví pro daně ze zisku.

Definice používaných termínů

Standard definuje používané termíny:

Účetní zisk (accounting profit) je zisk nebo ztráta za období před odečtením daňového nákladu.

Zdanitelný zisk (daňová ztráta) (taxable profit – tax loss) je zisk (ztráta) za období, vypočtený podle pravidel stanovených daňovými úřady, z něhož se počítají daně ze zisku splatné.

Daňový náklad (daňový výnos) (Tax expense – tax income) je souhrnná částka zahrnutá ve vypočteném čistém zisku nebo ztrátě za období z titulu splatné nebo odložené daně.

Splatná daň (current tax) je částka daní ze zisku k úhradě (k nároku) z titulu zdanitelného zisku (daňové ztráty) za období.

Odložené daňové závazky (deferred tax liabilities) jsou částky daně ze zisku splatné v budoucím období z titulu zdanitelných přechodných rozdílů.

Odložené daňové pohledávky (deferred tax assets) jsou částky daně ze zisku nárokovatelné v příštích obdobích z titulu:

- odčitatelných přechodných rozdílů,
- převedených nevyužitých daňových ztrát,
- převedených nevyužitých daňových odpočtů.

Přechodné rozdíly (temporary differences) jsou rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Přechodné rozdíly jsou buď:

- Zdanitelné (taxable temporary differences) – které vyústí ve zdanitelné částky při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena.
- Odčitatelné (deductible temporary differences) – které vyústí k v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (nebo ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena.

Daňová základna aktiva nebo závazku (tax base of an assets or liability) je částka přisuzovaná tomuto aktivu nebo závazku pro daňové účely.

Daňová základna aktiva

Daňová základna aktiva je částka, která bude odčitatelná při daňové účely proti jakémukoliv ekonomickému užítku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. Pokud tyto ekonomické užítky nebudou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě.

Příklad 1

Pořizovací náklady stroje jsou 1000. Daňové odpisy, které již byly uplatněny jsou 400. Výnosy, které vznikají používáním stroje jsou zdanitelné. Zdanitelné jsou i zisky/ztráty spojené s vyřazením stroje.

Řešení

Daňová základna stroje je 600.

Příklad 2

Pohledávky z úroků má účetní hodnotu 150. Výnosy, které se váží k těmto úrokům jsou zdanitelné na bázi peněžních toků (zaúčtování nároku na úrok nemá daňový dopad).

Řešení

Daňová základna pohledávky z úroků je 0.

Příklad 3

Pohledávka z obchodních vztahů má účetní hodnotu 1 500. Odpovídající výnosy byly již zahrnuty do zdanitelného zisku v době vystavení faktury.

Řešení

Daňová základna pohledávky z obchodních styků je 1 500.

Příklad 4

Pohledávky z přiznaných dividend od dceřiného podniku má účetní hodnotu 150. Dividendy nejsou zdanitelné (výnos z dividend nevstupuje do základu daně).

Řešení

Daňová základna pohledávky z dividend je 150.

Příklad 5

Pohledávka z půjčky má účetní hodnotu 150. Splacení půjčky nemá žádné daňové dopady.

Řešení

Daňová základna půjčky je 150.

Daňová základna závazku

Daňová základna závazku je jeho účetní hodnota snížená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely v budoucích obdobích.

V případě výnosu příštích daňová základna výsledného závazku je jeho účetní hodnota snížená o jakoukoliv částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucích obdobích.

Příklad 1

Výdaje příštích období byly zaúčtovány v hodnotě 120. Náklad, který se váže k této položce bude odčitatelný pro daňové účely na bázi peněžních toků.

Řešení

Daňová základna výdajů příštích období je 0.

Příklad 2

Výnosy příštích období byly zaúčtovány v hodnotě 200. Odpovídající příjem již byl zdaněn na bázi peněžních toků.

Řešení

Daňová základna výnosů příštích období je 0.

Příklad 3

Výdaje příštích období byla zaúčtovány v hodnotě 200. Náklad, který se váže k této položce, byl již odečten pro daňové účely.

Řešení

Daňová základna výdajů příštích období je 200.

Příklad 4

Rezerva na pokuty a penále byla zaúčtována v hodnotě 250. Pokuty a penále nejsou odčitatelné pro daňové účely.

Řešení

Daňová základna rezervy na pokuty a penále je 250.

Příklad 5

Závazek z úvěru má účetní hodnotu 100. Splacení úvěru nebude mít daňový dopad.

Řešení

Daňová základna závazku z půjčky je 100.

Uznání odložených daňových a závazků a pohledávek

Odložený daňový závazek uznat pro všechny zdanitelné přechodné rozdíly.

Odloženou daňovou pohledávku uznat v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk.

Oceňování

Odložené daňové závazky a pohledávky se oceňují ve výši daňové sazby, která bude platná pro období, ve kterém bude realizována pohledávka nebo splatný závazek.

Uznání odložené daně

Odložená daň se uzná jako náklad ve výsledovce, pokud související transakce není uznána přímo ve vlastním kapitálu.

Příklad

Pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku je 560 000, účetní odpis rovnoměrný, doba odepisování 4 roky. Daňové odpisy jsou rovnoměrné, odpis v prvním roce 14,2 %, v dalších letech 28,6 %. Doba daňového odepisování 4 roky. Sazba daně je 19 %. Vypočítejte a zaúčtujte odloženou daň v jednotlivých letech.

Řešení

Vypočítáme účetní a daňové odpisy pro stanovení účetní hodnoty a daňové základny aktiva.

Účetní hodnota = účetní zůstatková cena = pořizovací cena – oprávk (účetní)

Daňová základna = daňová zůstatková cena = pořizovací cena – oprávk (daňové)

Rok	Účetní odpisy	Účetní hodnota	Daňové odpisy	Daňová základna
1.	140 000	420 000	79 520	480 480
2.	140 000	280 000	160 160	320 320
3.	140 000	140 000	160 160	160 160
4.	140 000	0	160 160	0

Odloženou daň vypočítáme jako rozdíl mezi účetní hodnotou a daňovou základnou vynásobený daňovou sazbou, platnou v období, kdy bude odložená daň uplatněna nebo nárokována.

Rozhodneme, zda se jedná o odloženou daňovou pohledávku nebo závazek.

Pokud je účetní hodnota aktiva vyšší, než daňová základna, jedná se o odložený daňový závazek. Pokud je účetní hodnota aktiva nižší, než je daňová základna, jedná se o odloženou daňovou pohledávku.

Výpočet odložené daně

Rok	Účetní hodnota	Daňová základna	Rozdíl	Odložená daň = (rozdíl * 0,19)	Odložená daň Závazek/pohledávka	K zaúčtování
1.	420 000	480 480	-60480	11 491	pohledávka	11 491
2.	280 000	320 320	-40320	7 661	pohledávka	3 830
3.	140 000	160 160	-20160	3 830	pohledávka	3 831
4.	0	0	0	0		3 830

Účtování o odložené dani

Rok	Název operace	Částka
1.	Odložená daňová pohledávka	11 491
2.	Odložený daňový závazek	3 830
3.	Odložený daňový závazek	3 831
4.	Odložený daňový závazek	3830

N – Odložená daň

2.	3 830	1.	11491
3.	3 831		
4.	3 830		

Odložená daňová pohledávka a závazek

1.	11491	2.	3 830
		3.	3 831
		4.	3 830

Vysvětlivky k účtování:

Vypočítaná daňová pohledávka nebo závazek je konečný stavem rozvahového účtu „Odložená daňová pohledávka a závazek“. K zaúčtování je rozdíl mezi konečným stavem v předchozím a následujícím roce.

V případě, že podnik začne účtovat o odložené dani prvním rokem, odložená daň za předchozí roky se zúčtuje do vlastního kapitálu.

Příklad

Zadání je stejné jako v předchozím příkladu, s tím rozdílem, že účetní jednotka účtuje o odložené dani až od třetího roku, kdy bylo zařízení zařazeno do užívání

Řešení

Výpočet odložené daně

Rok	Účetní hodnota	Daňová základna	Rozdíl	Odložená daň = (rozdíl * 0,19)	Odložená daň Závazek/pohledávka	K zaúčtování
2.	280 000	320 320	-40320	7 661	pohledávka	7 661
3.	140 000	160 160	-20160	3 830	pohledávka	3 831
4.	0	0	0	0		3 830

Účtování o odložené dani

Číslo	Název operace	Částka
1.	Odložená daňová pohledávka	7 661
2.	Odložený daňový závazek	3 831
3.	Odložený daňový závazek	3830

N – Odložená daň		Odložená daňová pohledávka a závazek	
2.	3 381	1.	7 661
3.	3 380	2.	3 381
		3.	3 380
VK – Nerozdělený zisk			
	1.		7 661

Kompenzace daňových závazků a daňových pohledávek

Účetní jednotka vykazuje odloženou daňovou pohledávku a odložený daňový závazek kompenzovaný.

Příklad

Účetní jednotka má k rozvahovému dni následující stav účetní a daňového hodnota aktiv a závazků:

Rozhodneme, zda se jedná o odloženou daňovou pohledávku nebo závazek.

Pokud je účetní hodnota aktiva vyšší, než daňová základna, jedná se o odložený daňový závazek. Pokud je účetní hodnota aktiva nižší, než je daňová základna, jedná se o odloženou daňovou pohledávku.

Pokud je účetní hodnota závazku vyšší, než daňová základna, jedná se o odloženou daňovou pohledávku. Pokud je účetní hodnota závazky nižší než daňová základna, jedná se o odložený daňový závazek.

Položka	Účetní hodnota	Daňová základna	Rozdíl	Odložená daň
Dlouhodobý majetek	330	310	20	Závazek
Pohledávky z obchodních vztahů	90	60	30	Závazek
Rezervy	90	80	-10	Pohledávka
Celkem	x	x	40	40 * 0,19 = 7,6

Výsledná odložená daň je odložený daňový závazek v hodnotě 7,6.

Účtování

N – Odložená daň		Odložená daňová pohledávka a závazek	
	7,6		7,6

Příklady z praxe

Zadání 1

Daňová základna aktiv a pasiv

Určete daňovou základnu aktiva/pasiva u následujících případů a určete, zda se jedná o přechodný rozdíl - závazek/pohledávku:

Případ	Účetní hodnota	Daňová základna	Přechodný rozdíl
Pohledávka z obchodního styku (zdaněn je výnos)	500	500	NE
Pohledávka z titulu půjčky (nemá daňový dopad)	200	200	NE
Pohledávka z úroků od fyzických osob (zdaňován je až příjem)	100	0	ANO/Záv.
Pohledávka z přiznaných dividend (jsou od daně osvobozeny)	300	300	NE
Rezerva na záruční opravy (náklad daňový v okamžiku provedení záruční opravy)	250	0	ANO/Pohl.
Závazek z titulu půjčky (nemá daňový dopad)	80	80	NE
Rezerva na pokuty za pozdní úhrady sociálního pojištění (úhrada pokuty je nedaňovým nákladem)	50	50	NE
Závazek za úroky z prodlení (daňový dopad má až úhrada úroků)	90	0	ANO/Pohl.
Závazek vůči dodavateli z obchodního styku	250	250	NE
Dlouhodobý hmotný majetek v prvním roce odpisování (daňové odpisy byly o 10 tis. Kč vyšší než účetní)	100	90	ANO/Záv.
Pohledávka za úroky z prodlení (zdaňován je až příjem)	159	0	ANO/Záv.

Zadání 2

Společnost XYZ nakoupila dlouhodobý majetek k 1. 7. 2016 za 180 000 Kč. Tento majetek bude účetně odpisovat rovnoměrně po dobu 3 let. Podle zákona o dani z příjmů vyplývají následující daňové odpisy:

2016	36 000 Kč
2017	72 000 Kč
2018	72 000 Kč

Účetní zisk je pro roky 2016 až 2018 plánován ve výši 200.000 Kč a sazba daně z příjmů činí 19 %.

Úkol

Určete výši efektivní sazby daně ze zisku za jednotlivá účetní období za předpokladu, že

- Společnost XYZ nevykazuje odloženou daň
- Společnost XYZ vykazuje odloženou daň

Řešení

a)

Rok	2016	2017	2018
Zisk před zdaněním	200 000	200 000	200 000
Daň z příjmů	42 560	35 720	35 720
Zisk po zdanění	157 440	164 280	164 280
Efektivní sazba daně	21,3 %	17,9%	17,9%

Výpočet splatné daně v jednotlivých letech: (Zisk před zdaněním + účetní odpis – daňový odpis) * 19%

Rok 2016: $(200\ 000 + 60\ 000 - 36\ 000) * 19\%$

b)

Výpočet odložené daně v jednotlivých letech:

Rok	2016	2017	2018
Účetní zůstatková cena majetku	120 000	60 000	0
Daňová zůstatková cena	144 000	72 000	0
Rozdíl zůstatkových cen	24 000	12 000	0
Odložená daňová pohledávka (19% z rozdílu zůstatkových cen)	4 560	2 280	0

Výkaz o úplném výsledku

Rok	2016	2017	2018
Zisk před zdaněním	200 000	200 000	200 000
Daň z příjmů - splatná	42 560	35 720	35 720
Daň z příjmů – odložená	-4 560	2 280	2 280
Daň celkem	38 000	38 000	38 000
Zisk po zdanění	162 000	162 000	162 000
Efektivní sazba daně	19 %	19 %	19 %

Výkaz o finanční situaci

Rok	2016	2017	2018
Odložená daňová pohledávka	4 560	2 280	0

Zadání 3

Ve společnosti XYZ nastaly v roce 2015 následující skutečnosti:

- Společnost vytvořila rezervu na záruční opravy ve výši 500 000 Kč. Náklad na záruční opravu je daňově uznatelný při jeho vynaložení.
- K 31. 12. 2015 společnost přecenila pozemek, na kterém stojí výrobní areál společnosti z 12 300 tis. Kč na 13 850 tis. Kč. Vedení společnosti nemá v úmyslu pozemek prodat, či jiným způsobem vyřadit.
- Daňové odpisy dlouhodobého majetku za rok 2015 činily 3 830 tis. Kč. Daňová zůstatková hodnota k 31. 12. 2014 byla ve výši 33 330 tis. Kč
- Účetní odpisy dlouhodobého majetku za rok 2015 činily 3 300 tis. Kč. Účetní zůstatková hodnota k 31. 12. 2014 byla ve výši 35 150 tis. Kč
- K 31. 12. 2014 měl podnik naakumulované daňové ztráty v celkové výši 14 430 tis. Kč. Z toho 3 120 tis. Kč využil v roce 2015. Zbývající část může použít ještě ve dvou následujících letech 2016 a 2017. Sestavený plán počítá s daňovým ziskem pro roky 2016 a 2017 ve výši 4 750 tis. Kč, resp. 3 300 tis. Kč.
- Ostatní zdanitelné rozdíly k 31. 12. 2015 činily souhrnně 350 tis. Kč a jejich vypořádání je očekáváno v následujících letech.
- Odložená daňová pohledávka k 31. 12. 2015 činila 2 140 tis. Kč
- Sazba daně z příjmů je ve výši 19 %.

Úkol

Určete konečný zůstatek odložené daně ve výkazu o finanční situaci podniku k 31. 12. 2015 a připravte výňatky z relevantních položek výkazů účetní závěrky, kde bude zobrazen tento konečný zůstatek a pohyb mezi počátečním a konečným zůstatkem odložené daně.

Řešení

Výňatky z výkazu o finanční situaci podniku k 31. 12. 2015

	tis. Kč
Dlouhodobá aktiva – odložená daňová pohledávka	826,50
Vlastní kapitál – fond z přecenění pozemku (1.500 – 285)	1.215

Výňatky z výkazu o úplném výsledku hospodaření za rok končící 31. 12. 2015

	tis. Kč
Náklad - Odložená daň	1 028,50

Výňatky z výkazu o změnách vlastního kapitálu k 31. 12. 2015

	tis. Kč
Přecenění pozemku na reálnou hodnotu (1.500 – 285)	1 215

Výňatky z výkazu o peněžních tocích k 31. 12. 2015

	tis. Kč
Bez vlivu na výkaz	

Výpočet odložené daně

v tis. Kč	Účetní hodnota	Daňová základna	Přechodný rozdíl	Odložená daň	Závazek/pohledávka
Rezerva	500	0	500	95	Pohl.
Pozemek	13 800	12 300	1 500	285	Záv.
Zůstatkové ceny DHM	31 850	29 500	2 350	446,5	Záv.
Daňové ztráty	0	8 050	8 050	1 529,5	Pohl.
Ostatní	350	0	350	66,5	Záv.
Celkem				826,5	Pohl.

Poznámky

Odložený daňový závazek z přecenění pozemku bude vykázán proti fondu z přecenění tohoto pozemku i přesto, že podnik nemá práve v úmyslu toto aktivum prodat. Je totiž možno přepokládat, že k prodeji někdy v budoucnu dojde, jen není možno spolehlivě určit kdy.

Zůstatek daňových ztrát je ve výpočtu uplatněn jen do výše očekávaných budoucích zdanitelných zisků, proti kterým ji bude možno uplatnit.

Rozdíl odložené daně proti jejímu zůstatku k 31. 12. 2014 je: $2\,140 - 826,50 = 1\,313,50$ a bude zaúčtován následujícím způsobem:

	MD	DAL
Fond z přecenění pozemku ve vlastním kapitálu	285	
odložená daň – náklad	1 028,50	
odložená daňová pohledávka		1 313,50

Shrnutí

Standard IAS 12 se aplikuje v účetnictví pro daně ze zisku a odložené daně ze zisku. Standard definuje odložené daňové závazky jako částky daně ze zisku splatné v budoucím období z titulu zdanitelných přechodných rozdílů a odložené daňové pohledávky jako částky daně ze zisku nárokovatelné v příštích obdobích z titulu odčitatelných přechodných rozdílů; převedených nevyužitých daňových ztrát;

převedených nevyužitých daňových odpočtů. Odložená daň vzniká z rozdílů účetních hodnot a daňových základů aktiv, případně pasiv. Daňová základna aktiva je částka, která bude odčitatelná při daňové účely proti jakémukoliv ekonomickému užítku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. Pokud tyto ekonomické užítky nebudou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě. Daňová základna závazku je jeho účetní hodnota snižená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely v budoucích obdobích. Odložený daňový závazek se uznává pro všechny zdanitelné přechodné rozdíly. Odložená daňová pohledávka se uzná v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk. Odložená daň se uznává jako náklad ve výsledovce, pokud související transakce není uznána přímo ve vlastním kapitálu.

Otázky k opakování

- 1) Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 12.
- 2) Definujte základní pojmy IAS 12 (odložená daňový závazek, odložená daňová pohledávka, přechodné rozdíly zdanitelné, přechodné rozdíly odpočitatelné, daňová základna).
- 3) Vysvětlete postup výpočtu a uznání odložené daně.
- 4) Popište účtování odložené daně.

2.17 Dopady změn směnných kurzů cizích měn – IAS 21

IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

Cíl kapitoly

Po prostudování kapitoly by studenti měli být schopni:

- Vymezit cíl a rozsah působnosti IAS 21.
- Definovat základní pojmy používané v IAS 21.
- Vymezit podmínky výchozího a následného uznání transakcí v cizích měnách a uznání kurzových rozdílů.
- Určit prováděcí měnu a změny v prováděcí měně.

Cíl standardu

Základní otázkou při zachycování transakcí v cizích měnách je rozhodnout, který směnný kurz používat a jak v účetní závěrce vykazovat finanční účinek změn směnných kurzů.

Rozsah působnosti

Standard se použije při zachycení transakcí v cizích měnách, při převodu účetních závěrek zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky podniku pomocí konsolidace a při převodu výkazů do měny vykazování.

Definice používaných termínů:

Standard definuje používané termíny:

Měna vykazování (presentation currency) je měna používaná při prezentaci účetní závěrky.

Závěrkový kurz (closing rate) je okamžitý směnný kurz k rozvahovému dni.

Směnný kurz (exchange rate) je směnný poměr dvou měn.

Cizí měna (foreign currency) je měna odlišná od funkční (prováděcí) měny.

Funkční měna (functional currency) je měna hlavního ekonomického prostředí, kde podnik působí.

Kurzový rozdíl (exchange difference) je rozdíl vzniklý z přepočtu jedné měny na měnu jinou za použití různých kurzů.

Peněžní položky (monetary items) jsou držené peníze, aktiva nebo závazky, které budou inkasovány nebo uhrazeny ve fixních peněžních částkách nebo peněžních částkách, které lze stanovit, například pohledávky z obchodního styku, závazky z obchodního styku nebo úvěry.

Nepeněžní položky (non-monetary items) jsou částky předplacené za zboží a služby, pozemky, budovy, zařízení, nehmotná aktiva, goodwill, zásoby.

Transakce v cizích měnách

Výchozí uznání

Transakce uskutečněná v **cizí měně** je uznána ve funkční měně v částce přepočtené směnným kurzem k datu transakce. Standard povoluje používání průměrných týdenních, měsíčních nebo ročních kurzů. Datum uskutečnění transakce je okamžik, ke kterému daná transakce splňuje kritéria pro uznání dle příslušného standardu nebo Koncepčního rámce.

Vykazování k následným rozvahovým dnům a uznání kurzového rozdílu

Přehled vykazování k následným rozvahovým dnům a uznání kurzových rozdílů podává následující tabulka.

Tabulka 11 – Kurzové rozdíly při vykazování v cizích měnách

Položka	Použitý kurz pro přepočet	Uznání kurzového rozdílu
Peněžní položky v cizí měně.	Směnný kurz k datu účetní závěrky.	V období vzniku ve výsledovce.

Nepeněžní položky v historických cenách.	Směnný kurz k datu transakce.	Nevzniká.
Nepeněžní položky v reálné hodnotě.	Směnný kurz k datu stanovení reálné hodnoty.	V položce vlastního kapitálu.

Zdroj: IAS 21

Funkční měna

Pokud podnik působí ve více zemích, není vždy jasné, která měna by měla být funkční měnou podniku. Podle návodu poskytnutém ve standardu by měl podnik uvážit:

- která měna nejvíce ovlivňuje tržby,
- která země vytváří významné konkurenční prostředí a ovlivňuje tak prodejní ceny,
- která měna nejvýznamněji ovlivňuje náklady (mzdové, materiálové apod.), které musí podnik vynaložit při výrobě a poskytování služeb,
- ve které měně jsou vytvářeny peněžní toky z finanční činnosti.

Pokud dojde ke změně výše uvedených **podmínek**, může podnik svoji funkční měnu změnit. V případě změny funkční měny přepočítá podnik veškeré peněžní i nepeněžní položky směnným kurzem mezi novou a původní funkční měnou.

Pokud je měna vykazování odlišná od funkční měny, podnik přepočítá aktiva a závazky závěrkovým kurzem, výnosy a náklady kurzem k datu uskutečnění transakce (lze použít i průměrný kurz). Kurzový rozdíl se vykáže jako samostatná položka vlastního kapitálu.

Tabulka 12 – Kurzové rozdíly při rozdílu měny vykazování a funkční měny

Položka	Použitý kurz pro přepočet	Uznání kurzového rozdílu
Aktiva, závazky	Směnný kurz k datu účetní závěrky.	Samostatná položka vlastního kapitálu.
Vlastní kapitál (bez nerozděleného zisku)	Směnný kurz k datu transakce.	Nevzniká.
Náklady a výnosy	Směnný kurz k datu transakce (pro zjednodušení průměrný kurz za období)	Samostatná položka vlastního kapitálu.

Zdroj: IAS 21

Příklad

Obchodní společnost má účetní závěrku sestavenou k 31.12.200x v CZK:

Rozvaha k 31.12.200x v tis. Kč

Aktiva	Běžné období			Pasiva	Běžné období
	Brutto	Korekce	Netto		
Dlouhodobý majetek celkem	1 000	100	900	Vlastní kapitál celkem	900
Budova	1 000	100	900	Základní kapitál	400
				Nerozdělené zisky	500
Oběžná aktiva celkem	1 200		1 200	Dluhy celkem	1 200
Pohledávky	700		700	Dluhy (krátkodobé)	1200
Peníze	500		500		
Aktiva celkem	2 200	100	2 100	Pasiva celkem	2 100

Nerozdělený zisk v hodnotě 500 se skládá z nerozděleného zisku v roce 200x v výši 100, v roce 200x₁ v hodnotě 300, v roce 200x₂ v hodnotě 100.

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.200x v tis. Kč

Výnosy celkem	900
Náklady celkem	800
Výsledek hospodaření	100

Vývoj kurzů:

Při vzniku podniku (vklad základního kapitálu)	1 EUR/26 Kč
Průměrný kurz v roce 200x ₂	1 EUR/26 Kč
Průměrný kurz v roce 200x ₁	1 EUR/25 Kč
Průměrný kurz v roce 200x	1 EUR/24 Kč
Kurz k 31.12.200x	1 EUR/23,5 Kč

Převeďte výkazy k 31.12.200x na EUR.

Řešení:

Položky aktiv a závazků přepočítáme směnným kurzem k datu účetní závěrky.

Položky nákladů a výnosů průměrným kurzem v daném roce.

Kurzové rozdíly uznáme jako samostatnou položku vlastního kapitálu.

Výpočet nerozděleného zisku:

$$3, 8 (\text{rok } 200x_2) + 12 (\text{rok } 200x_1) + 4,2 (\text{rok } 200x) = 20$$

Výpočet kurzového rozdílu:

$$\text{Aktiva celkem} = 89$$

$$\text{Základní kapitál} + \text{cizí zdroje} = 86$$

$$\text{Kurzový rozdíl} = 89 - 86 = 3$$

Výkaz o finanční pozici k 31.12.200x	tis. EUR
Aktiva celkem	89
Pozemky, budovy, zařízení	38
Oběžná aktiva	51
Cizí zdroje a vlastní kapitál	89
Krátkodobé závazky	51
Základní kapitál	15
Kurzový rozdíl	3
Nerozdělené zisky	20

Údaje ke zveřejnění:

Standard požaduje zveřejnit následující údaje:

- Částku kurzových rozdílů obsažených v čistém zisku či ztrátě za období.
- Čisté kurzové rozdíly klasifikované jako vlastní kapitál, jejich hodnoty na začátku a konci účetního období.

Pokud se při vykazování používá měna odlišná od prováděcí měny, zveřejní se důvody. Rovněž je třeba zveřejnit důvody změn v prováděcí měně.

Příklady z praxe

Zadání 1

Pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně vč. zálohy

Společnost XYZ sestavuje účetní závěrku v souladu s IFRS. V kontextu pravidel IAS 21 používá jako funkční měnu českou korunu (Kč). V průběhu roku 2015 se rozhodne pořídit nové obráběcí centrum a poskytne svému obchodnímu partnerovi z Německa zálohu ve výši 100.000 EUR na její pořízení (směnný kurz k datu zaplacení zálohy je 28 Kč/EUR).

K rozvahovému dni obráběcí centrum ještě není pořízeno a společnost XYZ vykazuje stále zaplacenou zálohu ve výši 100.000 EUR. Závěrkový kurz k rozvahovému dni činí 27,50 Kč/EUR.

V následujícím roce dojde k dodání obráběcího centra v celkové výši 200.000 EUR (směnný kurz k datu transakce 27 Kč/EUR). Jeden měsíc po dodání centra je uhrazena zbývající část pořizovací ceny (směnný kurz 26,5 Kč/EUR).

Navrhněte účetní případy pro vykázání výše uvedených transakcí v souladu s pravidly IFRS.

Řešení:

1. Společnost XYZ zachytí zaplacení EUR zálohy k datu transakce v CZK, pro přepočítání použije směnný kurz Kč/EUR platný k datu transakce.

Účetní zápis k datu transakce – úhrada zálohy 100 000 EUR při směnném kurzu 28 Kč/EUR:

	MD	DAL
Aktiva / Pozemky, budovy, zařízení / Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého majetku	2 800 000	
Aktiva / Bankovní účet v EUR		2 800 000

2. K rozvahovému dni eviduje společnost XYZ zálohu ve výši 100 000 EUR v historickém ocenění 2 800 tis. Kč. V této částce jsou zálohy v rozvaze vykázány jako součást dlouhodobého majetku. Žádný kurzový rozdíl z přepočtu této cizoměnové položky k rozvahovému dni nevzniká.

3. V dalším období dojde k fyzickému dodání centra a k jeho zařazení do užívání. K okamžiku dodání a zajištění stavu pro následné užívání je centrum účetně zachyceno v rámci položek dlouhodobého hmotného majetku a to v historickém ocenění, které je dáno součtem historického ocenění v minulém období poskytnuté zálohy a historického ocenění zbývající částky aktuálně vzniklého závazku.

Účetní zápis k datu transakce - pořízení obráběcího centra, zúčtování zálohy a vznik závazku ve zbývající částce 100 000 EUR při směnném kurzu 27 Kč/EUR.

	MD	DAL
Aktiva / Pozemky, budovy, zařízení / Obráběcí centrum	5 500 000	
Aktiva / Pozemky, budovy, zařízení / Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého majetku		2 800 000
Závazky / Obchodní závazky / Závazek vůči dodavateli v EUR		2 700 000

4. Jeden měsíc po dodání obráběcího centra je vzniklý obchodní závazek uhrazen. Z rozdílu mezi směnným kurzem k datu vzniku závazku a směnným kurzem k datu úhrady závazku vzniká kurzový rozdíl ovlivňující výsledek hospodaření příslušného období.

Účetní zápis k datu transakce - úhrada zbývajících závazku 100 000 EUR při směnném kurzu 26,5 Kč/EUR.

	MD	DAL
Závazky / Obchodní závazky / Závazek vůči dodavateli v EUR	2 700 000	
Aktiva / Bankovní účet v EUR		2 650 000
Náklady / Finanční Náklady / Kurzové zisky a ztráty		50 000

Pozn.

Z transakce vyplývá kurzový zisk 50 tis. Kč, přesto popis řádku odpovídá spíše kurzové ztrátě. Tento přístup je záměrný a vysvětlení následující: ve výsledovce sestavené podle IFRS musí být dle IAS 1.81(b) uvedena řádka „Finanční náklady (Finance cost)“ a součástí této řádky je ve většině případů čistá pozice kurzových rozdílů (tj. převis kurzových nákladů nad kurzovými zisky či naopak). K tomu IAS 21.52(a) požaduje zveřejnit (nejčastěji v komentáři) částku kurzových rozdílů vykázanou ve výsledovce, a proto řádková položka je označena souhrnně „Kurzové zisky a ztráty“. Detailní oddělené zveřejnění kurzových zisků či ztrát není požadováno.

IAS 21 rozlišuje pro účely práce s cizími měnami všechny položky rozvahy na položky peněžní a položky nepeněžní. Peněžní položky (monetary items) jsou v IAS 21.8 definovány jako „držené jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplacený v pevném nebo stanovitelném počtu jednotek měny.“ Všechny ostatní položky, které tuto definici nesplňují, jsou považovány za položky nepeněžní (non-monetary items). Peněžní položky jsou dle IAS 21.23 předmětem pravidelného přepočítávání a vždy k rozvahovému dni jsou zachyceny v cizí měně vyjádřené do funkční měny aktuálně platným závěrkovým kurzem. Nepeněžní položky podle stejného odstavce IAS 21 přepočítávány nejsou a jsou oceňovány na bázi historických pořizovacích cen vyjádřených přepočtem cizí měny směnným kurzem platným k datu transakce.

Zjednodušeně lze říci, že vždy, když se určité aktivum či závazek v budoucnu přemění v peněžní prostředky (v pevně stanovenou nebo předem jasně určitelné částku), jde o položku peněžní, v opačném případě o položku nepeněžní. Podle IAS 21 nejsou zaplacené zálohy za účelem pořízení dlouhodobých aktiv, zásob a služeb peněžní položkou, a proto se nesmí přepočítávat k rozvahovému dni závěrkovým kurzem. Tyto položky jsou evidovány v historickém kurzu obdobně jako již skutečně pořízený dlouhodobý majetek, zásoba či služba.

Zadání 2

Následující transakce proběhly ve společnosti, jejíž funkční prováděcí měna i měna vykazování je česká koruna, v průběhu účetního období končícího 31. 12. 2015 a krátce po jeho skončení

- Pořízení dlouhodobého majetku dne 31. 10. 2015 v hodnotě 30 000 USD. Majetek je odpisován rovnoměrně po dobu 60 měsíců počínaje měsícem po zařazení. Faktura má splatnost 90 dní od obdržení a ke dni sestavení výkazu o finanční situaci nebyla dosud uhrazena.
- Dodávka zásob od zahraničního dodavatele v hodnotě 5 000 USD. Zásoby i související fakturu společnost obdržela dne 31. 7. 2015. Faktura byla uhrazena 31. 10. 2015.

- c) Prodej výrobků zahraničnímu odběrateli za 3 000 USD. Faktura byla vystavena dne 15. prosince 2015 a má dobu splatnosti 30 dní. Odběratel platí faktury dle splatnosti.
- d) K datu sestavení účetní závěrky bylo identifikováno možné snížení hodnot zásob, které byly pořízeny v červenci 2015 (viz. bod b). O těchto zásobách máme následující informace:

Pořizovací cena	12,50 USD/ks
Počet kusů na skladě k 31. 12. 2015	150 ks
Prodejní cena	12 USD/ks
Zásoby byly za výše uvedenou cenu prodány dne 5. 1. 2016.	

Směnné kurzy USD k výše zmíněným datům byly:

31. 7. 2015	26,5 Kč
31. 10. 2015	26 Kč
15. 12. 2015	25 Kč
31. 12. 2015	24,5 Kč

Úkol:

Připravte účetní zápisy, kterými budou jednotlivé transakce promítnuty do účtů společnosti v účetním období končícím 31. 12. 2015.

Řešení:

- a) Nákup výrobního zařízení

	MD	DAL
Dlouhodobý majetek (30.000 USD * 26 Kč)	780 000	
Závazky		780 000
Odpisy (780.000 / 60 * 2)	26 000	
Oprávkový účet		26 000
Závazky (30.000 USD * (26 Kč – 24,5 Kč))	45 000	
Nerealizovaný kurzový zisk – výkaz o úplném výsledku		45 000

- b) Dodávka zásob

	MD	DAL
Zásoby (5.000 USD * 26,5 Kč)	132 500	
Závazky		132 500
Závazky	132 500	
Peněžní prostředky (5.000 USD * 26 Kč)		130 000
Realizovaný kurzový zisk – výkaz o úplném výsledku		2 500

- c) Prodej výrobků

	MD	DAL
Pohledávky (3.000 USD * 25 Kč)	75 000	
Tržby		75 000
Pohledávky (3.000 USD * (25 Kč – 24,5 Kč))		1 500
Nerealizovaná kurzová ztráta – výkaz o úplném výsledku	1 500	

d) Ztráta ze snížení hodnot zásob

Účetní hodnota zásob k 31. 12. 2015 (12,50 USD * 26,5 Kč * 150 ks)	49 688
Čistá realizovatelná hodnota zásob (12 USD * 24,5 Kč * 150 ks)	44 100
Ztráta ze snížení hodnoty zásob	5 588 Kč

	MD	DAL
Ztráta ze snížení hodnoty zásob – výkaz o úplném výsledku	5 588	
Zásoby		5 588

Shrnutí

Základní otázkou při zachycování transakcí v cizích měnách je rozhodnout, který směnný kurz používat a jak v účetní závěrce vykazovat finanční účinek změn směnných kurzů.

Standard se použije při zachycení transakcí v cizích měnách, při převodu účetních závěrek zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky podniku pomocí konsolidace a při převodu výsledovky a rozvahy do měny vykazování. Standard definuje používané termíny měna vykazování, závěrkový kurz, směnný kurz, cizí měna, prováděcí měna, kurzový rozdíl, peněžní položky, zahraniční jednotka, čistá investice v zahraničním subjektu. Standard popisuje způsoby výchozího uznání transakcí uskutečněných v cizí měně v měně prováděcí. Standard popisuje způsoby vykazování peněžních a nepeněžních položek k následným rozvahovým dnům a uznání kurzových rozdílů vyplývajících z těchto transakcí. Standard poskytuje návod k určení prováděcí měny včetně podmínek pro její změnu. Standard popisuje situaci, kdy je měna vykazování odlišná od prováděcí měny. Standard stanovuje údaje nutné pro zveřejnění.

Otázky k opakování

- 1) Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 21.
- 2) Definujte základní pojmy (měna vykazování, závěrkový kurz, směnný kurz, cizí měna, prováděcí měna, kurzový rozdíl, peněžní položky, zahraniční jednotka, čistá investice v zahraničním subjektu).
- 3) Vysvětlete způsob výchozího uznání transakcí v cizích měnách.
- 4) Vysvětlete způsob vykazování transakcí v cizích měnách k následným rozvahovým dnům a uznání kurzových rozdílů.
- 5) Charakterizujte prováděcí měnu a změny v prováděcí měně.

SEZNAM LITERATURY

- [1] HÝBLOVÁ, E., SEDLÁČEK, J., VALOUCH, P. *Mezinárodní účetnictví*, skripta MU Brno. 2004
- [2] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2005. Svaz účetních, Praha, 2005. ISBN 1-904230-79-2
- [3] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Dodatek k IFRS 2005 – Změny roku 2006. Svaz účetních Praha 2006. ISBN 80-239-7171-9
- [4] KRUPOVÁ, L. VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS, mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, VOX, a.s., Praha 2005. ISBN – 80-86324-44-3
- [5] [ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace 1. díl*. Institut svazu účetních. Praha 2006. ISBN 80-86716-09-0
- [6] LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. Bilance. Praha 2004. ISBN 8086371484
- [7] Účetnictví II. Učebnice edice „Vzdělávání účetních v ČR“. Institut Svazu účetních a.s., Praha 2004, ISBN 80-86716-06-2
- [8] International Accounting Standards Board, přístupný na www.iasb.org.