

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví

DIPLOMOVÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Hlavní specializace: Účetnictví a finanční řízení podniku



**Výkaz zisku a ztráty - srovnání IFRS a ČÚS /
Income Statement - Comparison IFRS and CAS**

Autorka diplomové práce: Bc. Lenka Stejskalová

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Marie Míková, CSc.

Rok obhajoby: 2013

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně a veškerá použitá literatura a další prameny jsou uvedeny v seznamu.

V Praze dne.....

.....

podpis

Poděkování

Touto cestou bych chtěla poděkovat zejména mé vedoucí, doc. Ing. Marii Míkové, CSc., za svůj čas a cenné rady, které mi pomohly při vypracování diplomové práce. Také mé poděkování náleží mé rodině, která mi byla po celou dobu studia velkou oporou.

Obsah

1	Úvod	1
2	Účetní závěrka	3
2.1	Kvalitativní vlastnosti účetních informací	4
2.1.1	Kvalitativní vlastnosti dle IFRS.....	4
2.1.2	Kvalitativní vlastnosti dle českých předpisů	6
2.2	Základní principy nákladů a výnosů	9
3	Úprava nákladů a výnosů dle IFRS	11
3.1	Koncepční rámec.....	11
3.2	IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetních výkazů	12
3.2.1	Výsledek hospodaření.....	13
3.2.2	Ostatní úplný výsledek.....	16
3.3	IAS 18 Výnosy.....	17
3.4	IAS 11 Smlouvy o zhotovení	21
3.5	IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy.....	23
3.6	IFRIC 15 Dohody o výstavbě nemovitostí.....	24
3.7	IAS 19 Zaměstnanecké požitky	25
3.8	IAS 23 Výpůjční náklady.....	27
3.9	IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení	27
3.10	IAS 38 Nehmotná aktiva.....	28
3.11	IAS 37 Rezervy, podmíněné položky a přísliby	29
3.12	IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	30
3.13	IAS 36 Snížení hodnoty aktiv	31
3.14	IAS 17 Leasingy.....	31
4	Úprava nákladů a výnosů dle ČÚS.....	34
4.1	Výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb.....	35
4.2	Dohody o výstavbě nemovitostí.....	35

4.3	Zaměstnanecké požitky	35
4.4	Výpůjční náklady	36
4.5	Pozemky, budovy a zařízení	36
4.6	Nehmotná aktiva	38
4.7	Rezervy	38
4.8	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	40
4.9	Snížení hodnoty aktiv	40
4.10	Leasingy	40
5	Srovnání IFRS a českých předpisů	42
5.1	Výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb	42
5.2	Zaměstnanecké požitky	43
5.3	Výpůjční náklady	44
5.4	Pozemky, budovy a zařízení	44
5.5	Nehmotná aktiva	45
5.6	Rezervy, podmíněné položky a přísliby	46
5.7	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	46
5.8	Snížení hodnoty aktiv	47
5.9	Leasingy	47
6	Praktická část	48
6.1	Představení účetní jednotky	48
6.2	Výkaz zisku a ztráty společnosti České dráhy, a.s.	50
6.2.1	Účetní zásady a postupy	50
6.2.2	Výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb	51
6.2.3	Zaměstnanecké požitky	51
6.2.4	Výpůjční náklady	53
6.2.5	Dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva	55
6.2.6	Rezervy	56

6.2.7	Státní dotace.....	57
6.2.8	Snížení hodnoty aktiv	58
6.2.9	Leasingy.....	59
6.2.10	Ostatní úplný výsledek za období.....	60
6.2.11	Analýza hospodářského výsledku.....	60
7	Závěr.....	64
	Seznam použité literatury	68
	Seznam tabulek.....	72
	Seznam grafů	72
	Seznam použitých zkratk	73
	Příloha č. 1: Výkaz zisku a ztráty dle ČÚP.....	74
	Příloha č. 2: Výkaz zisku a ztráty dle IFRS	75

1 Úvod

V dnešní době je stále více kladen důraz na slova typu globalizace, mezinárodní spolupráce a obchod. Dochází k výraznému rozvoji informačních technologií. Všechny tyto změny posledních let vedou k nutnosti harmonizace legislativních rámců všech zemí, jejichž cílem je srovnatelnost a srozumitelnost veškerých informací. Tyto změny samozřejmě zasahují i do oblasti účetnictví. Snahou je sblížovat účetní principy a zásady celého světa.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vznikly jako prostředek regulace evropského účetnictví. Od roku 2005 mají povinnost české obchodní společnosti, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, při sestavení konsolidované účetní závěrky použít pravidla IFRS. V nedávné době bylo použití IFRS rozšířeno i na podniky sestavující individuální účetní závěrku. IFRS použijí účetní jednotky, které emitují cenné papíry na regulovaném trhu cenných papírů, nebo jejichž mateřské podniky sestavují konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS. Konsolidovaná účetní závěrka může být sestavena na základě pravidel IFRS vždy. Velké množství českých společností dává proto dnes přednost při sestavení konsolidované účetní závěrky pravidlům IFRS před českými účetními předpisy.

Nesmíme opomenout další významný standard, který se objevuje zejména v USA. Jedná se o US GAAP, podle kterého musí vykazovat podniky kótované na americké burze. V současné době je snaha sjednotit IFRS spolu s US GAAP. Je otázkou, zda je možné, aby tyto dva významné účetní systémy, splynuly v budoucnu v jeden. To ukáže až čas. Jisté však je, že se bude ještě jednat o dlouhotrvající proces plný překážek a nástrah.

Ve své práci bych se ráda zaměřila na výkaz zisku a ztráty, protože se dle mého názoru jedná o nejdůležitější část účetní závěrky. Nejenom, že výkaz zisku a ztráty informuje uživatele účetní závěrky o výkonnosti daného podniku, ale také na základě této informace lze určit prognózu vývoje do budoucna. Je nutné si v této souvislosti uvědomit, kdo je hlavním uživatelem účetní závěrky podniku. Primárními uživateli účetních informací z hlediska IFRS jsou poskytovatelé kapitálu. Je jasné, že investory

nejvíce zajímá, jak se bude v budoucnu vyvíjet výkonnost podniku. Tato informace je pro ně důležitá, aby se mohli rozhodnout, zda investici prodat nebo si ji ponechat. Z hlediska českých předpisů je tento důvod tak trochu diskutabilní. České účetnictví je značně ovlivněno daňovými předpisy. Z toho důvodu je za uživatele účetního výkaznictví považován primárně stát. Pokud však budeme pohlížet na účetní předpisy z globálního hlediska, což se stává v dnešní době trendem, je důvod jednoznačný.

Ve své práci se proto zaměřím na výkaz zisku a ztráty sestavený podle IFRS a podle českých předpisů. Chci docílit toho, aby každý, kdo si tuto práci přečte, dokázal komplexně pochopit oba účetní systémy a rozdíly v nich týkající se výkazu zisku a ztráty. Cílem mé práce je nejenom popsat veškeré části výkazu zisku a ztráty podle IFRS i podle českých předpisů a vytyčit rozdíly v nich, ale také zanalyzovat tyto rozdíly na konkrétní účetní jednotce.

Ve své práci bych chtěla postupovat od obecného ke konkrétnímu. První část mé práce bych ráda věnovala celé účetní závěrce. Budu se snažit o vytvoření obecného rámce pro pochopení následujících souvislostí. Proto popíšu tvorbu účetní závěrky, vlastnosti účetních informací a základní principy používané při účtování nákladů a výnosů.

Ve druhé a třetí části se pokusím přiblížit jednotlivé oblasti výkazu zisku a ztráty, nejprve zachycené podle IFRS a poté podle českých předpisů. Opět nejdříve v každé kapitole popíšu obecně výkaz zisku a ztráty a následně až jednotlivé oblasti výkazu. Pátou část bych ráda věnovala shrnutí předchozích dvou celků, na základě kterých bych vytyčila hlavní odlišnosti a současně podstatné podobnosti těchto dvou účetních systémů. V závěrečné části bych chtěla na konkrétním podniku ukázat srovnání výkazu zisku a ztráty sestaveného dle českých předpisů a dle IFRS.

Zkratky používané v mé diplomové práci jsou vysvětleny na závěr v kapitole Seznam použitých zkratek.

2 Účetní závěrka

Výkaz zisku a ztráty je povinnou součástí účetní závěrky jak dle IFRS, tak i podle českých předpisů. Dalšími komponenty účetní závěrky jsou:

- rozvaha,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu,
- příloha (komentář) k účetní závěrce, která obsahuje vysvětlení účetních postupů a principů.

Dle české právní úpravy mají účetní jednotky povinnost sestavovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu k účetní závěrce. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích je často také součástí účetní závěrky. Podniky však tyto výkazy sestavují dobrovolně nebo povinně v případě, že se jedná o akciové společnosti, které splňují současně za běžné a předcházející období tyto dvě podmínky:

- a) celková aktiva přesáhla 40 000 000 Kč a zároveň
- b) roční úhrn čistého obrátu překročil 80 000 000 Kč.

Účetní jednotky, které vedou účetnictví dle pravidel IFRS, povinně sestavují všechny části účetní závěrky. Informace zveřejněné v příloze dle IFRS jsou často mnohem obsáhlejší než informace dle českých předpisů. Proto je účetní závěrka sestavená v souladu s pravidly IFRS často mnohem delší než účetní závěrka podle místních předpisů.

Použití IFRS pro sestavení účetní závěrky je shrnuto v § 19a zákona o účetnictví. České podniky sestavují účetní závěrku podle IFRS, pokud jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie. Tato podmínka platí pro individuální i konsolidovanou účetní závěrku. Pokud podnik přestal obchodovat své cenné papíry na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, ale předpokládá, že za pár let opět začne cenné papíry emitovat, může pro toto přechodné období použít pro sestavování účetní závěrky IFRS. Přechodné období smí trvat nejdéle 3 roky. Ovládaná účetní jednotka smí sestavovat individuální účetní závěrku v souladu s pravidly IFRS, pokud je součástí konsolidačního celku, který zveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS.

Konsolidovaná účetní závěrka smí být sestavována vždy podle IFRS bez ohledu na skutečnost, zda je mateřský podnik obchodován na veřejném trhu či ne. Pokud mateřský podnik použije pro sestavování své konsolidované účetní závěrky pravidla IFRS, může pro svojí individuální účetní závěrku použít také pravidla IFRS.

Podnik při sestavování účetní závěrky musí posuzovat, zda bude v následujících 12 měsících pokračovat ve své činnosti neomezeně bez nutnosti likvidace. Pokud není předpoklad trvání podniku (going concern) naplněn, musí podnik použít jiné účetní principy a pravidla než by použil při běžném vytváření účetní závěrky.

2.1 Kvalitativní vlastnosti účetních informací

Účetní informace musí splňovat specifické vlastnosti, aby byly užitečné pro uživatele účetní závěrky. Tyto vlastnosti jsou nazývány pravidly IFRS kvalitativní charakteristiky účetních informací. Kvalitativní charakteristiky jsou limitovány náklady vynaloženými na jejich zajištění. Je důležité porovnávat náklady s užitky. Zhodnocení však závisí zejména na postoji podniku. Je nutné si uvědomit, že náklady snižují výnosnost poskytovatelům kapitálu. Poskytovatelé kapitálu jsou nejdůležitějšími uživateli účetní závěrky, a proto je nutné najít rovnováhu mezi náklady a užitkem z informací prezentovaných v účetní závěrce.

2.1.1 Kvalitativní vlastnosti dle IFRS

Popis kvalitativních vlastností je součástí koncepčního rámce. Koncepční rámec neobsahuje závazná pravidla, nejedná se o „standard“, ale je důležitý ke správnému pochopení pravidel IFRS. Jedná se o rámec, na základě kterého jsou vytvářena všechna pravidla IFRS.

Vlastnosti účetních informací neboli kvalitativní charakteristiky jsou rozděleny na:

- fundamentální,
- posilující.

Fundamentální kvalitativní charakteristiky jsou obligatorními vlastnostmi účetních informací a požadují, aby informace byla relevantní a věrně zobrazovala ekonomický dopad událostí podniku. Mezi posilující charakteristiky, které zvyšují užitečnost účetních informací, se řadí srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost.

Relevantní informace je taková informace, která je přínosná pro uživatele a je schopna činit rozdíl v rozhodování uživatele. Musí mít buď prediktivní hodnotu, nebo potvrzující hodnotu. Prediktivní hodnota umožňuje předpovídat budoucí výsledky podniku pro odhad budoucnosti účetní jednotky či pro využití v různých modelech. Potvrzující hodnota naopak nahlíží zpět do minulosti a hodnotí minulé období. Potvrzující hodnota stvrzuje nebo nahrazuje prvotní odhady. V praxi se nejčastěji stává, že informace má jak prediktivní, tak i potvrzující hodnotu. Například opravné položky k obchodním pohledávkám v běžném období slouží k porovnání a vyhodnocení odhadu podniku o nedobytnosti pohledávek v minulosti. Současně se nedobytnost pohledávek v běžném období stává základem pro odhady do budoucího období.

Relevantnost nesmí být ztotožňována s významností. Významnost se na rozdíl od relevantnosti váže ke konkrétnímu podniku, k velikosti podniku a k jeho obchodním podmínkám. Významnost může být chápána různě z mnoha pohledů. Každý musí posoudit, co je či není významné ve vztahu k danému podniku. Nemůže být stanovena kvantitativní mez pro významnost v konkrétních situacích.

Věrné zobrazení oblastí podniku je další z povinností účetní jednotky. Aby prezentované oblasti podniku byly věrné, musí být úplné, neutrální a bez chyb. Účetní závěrka je úplná, pokud obsahuje veškeré informace, které slouží k pochopení jejího obsahu. Neutrální zobrazení účetních informací znamená nezkreslení, nezdůrazňování či neopomíjení prezentovaných informací. Cílem je zamezit tomu, aby účetní jednotka mohla ovlivnit rozhodnutí uživatelů. Neznaменá to však, jak by si někteří uživatelé mohli myslet, že neutrální informace nemá vliv na rozhodování uživatelů. Ekonomické oblasti podniku musí být vykazovány bez chyb či opomenutí. Z toho však nevyplývá, že účetní informace jsou přesné, protože běžné účetnictví pracuje s odhady. Vždy je však nutné tyto odhady neopomenout a vykázat je v účetní závěrce s náležitým vysvětlením.

Srovnatelnost je důležitou charakteristikou pro poskytovatele kapitálu, kteří se rozhodují, zda investici držet či prodat. Je pro ně podstatná srovnatelnost mezi podniky a srovnatelnost jednoho podniku v čase minimálně za dvě účetní období.

Aby byla zajištěna srovnatelnost, je nutné dodržet konzistenci při aplikaci účetních pravidel jak mezi podniky, tak i v jednom podniku v průběhu času. Pokud podnik změní účetní pravidla, musí minulost přepracovat podle nových pravidel, aby byla zajištěna časová srovnatelnost.

Informace v účetní závěrce by měly být ověřitelné, aby měl uživatel jistotu o tom, že informace věrně zobrazují ekonomické oblasti. Ověření lze rozdělit na přímé a nepřímé. Přímé ověření lze pozorovat v přímém přepočítávání položek a částek prezentovaných v účetních závěrkách. Nepřímé ověření se používá pro prověřování vstupů do oceňovacích modelů a vzorců. Může se jednat například o kontrolu výpočtu odpisů.

Včasná informace je informace, která je uživateli k dispozici, když ji potřebuje. Nejčastěji platí, že účetní informace by měly být zveřejněny co nejdříve. Zpoždění vede ke znehodnocování informací. Lze však na včasnost pohlížet z druhého úhlu pohledu. Starší informace slouží k porovnání s aktuálními hodnotami. Proto i staré informace mohou být pro uživatele užitečné. Nutné je posuzovat včasnost podle toho, zda jsou v daný okamžik informace potřebné a využitelné.

Podnik by se měl vždy při vytváření účetních výkazu snažit o to, aby informace v nich prezentované, byly přehledně a výstižně popsány. Účetní oblasti jsou jednodušší ale i složitější, proto je nutné, aby uživatel měl dostatečné znalosti účetnictví. Srozumitelnost je naplněna přehledností účetních informací prezentovaných podnikem spolu s dostatečnou vybaveností odborných znalostí z účetnictví u uživatele.

2.1.2 Kvalitativní vlastnosti dle českých předpisů

Vlastnosti účetních informací v českém prostředí jsou definovány zákonem o účetnictví, paragrafy 19 a 8. „*Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.*“ (zákon o účetnictví, § 19) Obecně účetnictví musí být vedeno správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Spolehlivé informace musí být úplné, včasné a současně musejí podávat věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví. Lze tuto charakteristiku dle mého názoru

přirovnat k charakteristice věrného a včasného zobrazení ekonomických oblastí podniku, která je požadována pravidly IFRS. Věrný obraz účetnictví je zde navíc podpořen poctivým zobrazením. Pod poctivým zobrazením si můžeme představit využití účetních metod tak, aby bylo dosaženo věrného obrazu účetnictví.

Účetní jednotka musí při vykazování účetních informací zachovávat srovnatelnost. Dle zákona o účetnictví je srovnatelnost neporušena, pokud podnik předpokládá, že bude pokračovat nepřetržitě ve své činnosti a nebude měnit účetní metody. Účetní metody mohou být pozměněny pouze, pokud podnik mění předmět činnosti či pokud změna metody povede ke zpřesnění věrného zobrazení a vypovídací schopnosti účetní závěrky. Dle mezinárodních předpisů je nutné rozlišovat konzistentnost, která spočívá v použití stejných účetních metod, a srovnatelnost, která požaduje, aby informace byly srovnatelné s podobnými informacemi jiných podniků či stejného podniku v následujícím období.

Srozumitelnost je dle zákona o účetnictví definována jako možnost určit obsah účetního případu či účetního záznamu. „*Je třeba zdůraznit, že musí být možno dokázat obsah účetního případu vždy a ne pouze tehdy, když je přítomen jistý pracovník, který jediný je schopen obsah účetního zápisu či dokladu dešifrovat.*“ (Louša, 2011, str. 35) Srozumitelnost dle českých předpisů je téměř srovnatelná s popisem v koncepčním rámci. Dle mého názoru však určitý rozdíl lze spatřit v rozsahu, ve kterém je aplikována tato vlastnost. Koncepční rámec své kvalitativní charakteristiky vztahuje přímo k účetní závěrce, na rozdíl od českého zákona o účetnictví, který srozumitelnost vztahuje spíše obecně k účetnictví.

Významnost účetní informace je charakterizována dle českých předpisů totožně s koncepčním rámcem. Neuvedení významné informace by mohlo mít za následek špatný úsudek uživatelů účetní závěrky. Navíc však zákon o účetnictví u subjektů, které zacházejí s prostředky státního rozpočtu, stanovuje hranici významnosti pro některé případy.

Účetnictví je správné, pokud je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví a ostatními právními normami. „*Účetnictví má být též vedeno tak, aby neodporovalo ustanovením jiných zákonů. To se dá chápat tak, že pokud jiné zákony, jako například obchodní*

zákoník, zasahují do účetnictví, je nutno tyto zákony respektovat.“ (Louša, 2011, str. 33) Jiné právní normy však nesmí stanovovat podmínky vedení účetnictví jinak než zákon o účetnictví.

Aby účetnictví bylo úplné, musí podnik zaúčtovat všechny účetní případy a přehledně uspořádat účetní záznamy, vyhotovit účetní závěrku spolu s výroční zprávou a náležitě ji zveřejnit. Úplnost se v koncepčním rámci také objevuje, ale opět se zaměřuje přímo na informace v účetní závěrce a je součástí věrného zobrazení oblastí podniku. Českou specialitou je povinnost zveřejňovat výroční zprávy všech společností zapsaných v obchodním rejstříku do sbírky listin obchodního rejstříku. Jak je možné si všimnout, mnoho společností tuto povinnost přehlíží i přesto, že jim hrozí vysoké sankce. Stát však až na pár výjimek tuto povinnost nesankcionuje, a možná právě proto účetní jednotky tuto povinnost přehlížejí. Myslím si, že zejména v případě malých společností by bylo rozumnější, zveřejnění výročních zpráv nepožadovat.

Účetnictví je průkazné, pokud účetní záznamy jsou průkazné a účetní jednotka uskutečnila inventarizaci. Účetní záznam je průkazný, pokud je definován jako:

- a) *„účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,*
- b) *účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů, nebo*
- c) *účetní záznam, týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné podle odstavce 10.*“ (zákon o účetnictví, § 33a)

V koncepčním rámci není zmiňována průkaznost. Určitou podobnost lze najít u ověřitelnosti definovanou koncepčním rámcem.

Účetní záznamy by měly být vytvářeny vždy tak, aby byly trvalé. Z toho vyplývá, že není přípustné, aby účetní záznamy byly tvořeny například obyčejnou tužkou. Je třeba brát v úvahu vývoj techniky a na základě toho odvíjet vytváření archivace.

2.2 Základní principy nákladů a výnosů

V mnoha knihách a publikacích zejména od autorů jako jsou Kovanicová Dana ve svých knihách Abeceda účetních znalostí pro každého a Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS, Ficbauer Jiří a Ficbauer David ve své publikaci věnované mezinárodním účetním standardům a daňovým systémům, Krupová Lenka, Vašek Libor, Černý R. Michal ve své knize IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví je charakterizován výkaz zisku a ztráty v první řadě jako výkaz, který informuje o výkonnosti podniku. Co si však pod touto charakteristikou představit? Lze to vysvětlit tak, že management podniku má na začátku účetního období určitou výši hospodářského výsledku a s ním by měl hospodařit. Právě způsob hospodaření by měl být promítnut do výkazu zisku a ztráty, a proto je výkaz zisku a ztráty bezpochyby jedním z nejdůležitějších účetních výkazů. Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka je významnou součástí účetní závěrky. Skládá se ze složek nákladů a výnosů tvořících výsledek hospodaření.

Pro účtování nákladů a výnosů je nutné dodržovat zásadu aktuální báze, ze které vyplývá, že veškeré náklady a výnosy je potřeba účtovat bez ohledu na okamžik, kdy proběhly peněžní toky s nimi spojené. Důležité je zohlednit období, se kterým náklad či výnos věcně a časově souvisí. V zákoně o účetnictví je navíc uvedeno, že skutečnosti mohou být účtovány v období, v němž byly zjištěny, není-li možno tuto zásadu dodržet.

Náklady ani výnosy nesmějí být kompenzovány zejména proto, aby byla zachována vypovídací schopnost informací v účetních výkazech pro uživatele. Jak v IFRS, tak i podle českých předpisů však existují výjimky, kde je kompenzace povolena. IFRS povolují vykázat zisk z prodeje dlouhodobého majetku jako rozdíl výnosů a nákladů z prodeje dlouhodobých aktiv. České předpisy dovolují kompenzovat kurzové rozdíly.

Náklady a výnosy musí být účtovány od počátku do konce účetního období narůstajícím způsobem. Náklady a výnosy související s běžným obdobím ovlivňují výsledek hospodaření běžného roku a náklady a výnosy související s dalším rokem ovlivňují výsledek následujícího roku.

U některých nákladů je nutné zohlednit princip periodické alokace nákladů. Je to nutné u nákladů, které nesouvisí jen s jedním obdobím. Typickým příkladem jsou odpisy, které se jako náklady na pořízení dlouhodobého majetku dostávají do výsledovky v průběhu několika let, ve kterých je majetek používán.

„Opatrnost je rozumný odhad současných i budoucích jevů s přihlédnutím k riziku a možným ztrátám a jejich vlivu na následující období.“ (Ryneš, 2008, str. 32) Platí, že výnosy nebo aktiva nesmí být nadhodnoceny a náklady nebo závazky podhodnoceny. Zásada opatrnosti může být realizována například prostřednictvím tvorby rezerv či tvorby opravných položek.

3 Úprava nákladů a výnosů dle IFRS

3.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec stanovuje mimo kvalitativních charakteristik finančních informací v účetní závěrce definovaných výše také cíle účetního výkaznictví, principy ocenění a zveřejnění v účetních výkazech a prvky účetních výkazů.

Základními prvky výkazu zisku a ztráty jsou výnosy (income) a náklady (expense). Výnosy vyjadřují zvýšení ekonomického užitku za účetní období, které se projeví zvýšením hodnoty aktiv nebo snížením hodnoty závazků. Tím dochází ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků do vlastního kapitálu. Výnosy jsou dle konceptního rámce rozděleny na „revenue“ a „gains“. „Revenue“ zahrnují výnosy z hlavní činnosti a opakovaných činností podniku. Jde například o výnosy z prodeje zboží či z pronájmu. Pojem „gains“ zahrnuje ostatní výnosy, které plynou z nepravidelných vedlejších činností či náhodných neovlivnitelných událostí. „Gains“ mohou představovat výnosy z prodeje dlouhodobého majetku či výnosy z přecenění cenných papírů.

Náklady představují pokles ekonomického prospěchu za účetní období skrz snížení hodnoty aktiv nebo zvýšení hodnoty závazků. Dochází ke snížení vlastního kapitálu jinak než distribucí vlastního kapitálu vlastníkům. Náklady lze stejně jako výnosy rozdělit a to na „expenses“ a „losses“. „Expenses“ vznikají z hlavní výdělečné a opakované činnosti podniku, například mzdy, odpisy, náklady prodaných výkonů. „Losses“ vznikají při realizaci vedlejších nepravidelných činností podniku nebo náhodných neovlivnitelných činností. Jedná se například o náklady z prodeje dlouhodobého majetku či náklady z přecenění cenných papírů.

Jak je vidět, rozlišení nákladů a výnosů je provázané. „Revenue“ souvisí s „expenses“ a „gains“ s „losses“. Rozdíl je však v tom, že „revenue“ a „expense“ jsou vykazovány v hrubé výši, kdežto „gains“ s „losses“ se navzájem kompenzují. Dle mého názoru toto rozdělení na běžnou činnost a ostatní nepravidelné události může být přínosné zejména pro rozhodování uživatelů účetních informací. „Revenue“ a „expense“ jsou vykazovány vždy ve výsledovce. „Gains“ a „losses“ mohou být vykázány výsledkově, ale i rozvahově jako součást ostatního úplného výsledku hospodaření. Výkaz úplného

výsledku je rozdělen na výsledek hospodaření tvořící výsledovku a na část ostatního úplného výsledku. Český zákon o účetnictví nevymezuje žádné prvky účetní závěrky, náklady a výnosy jsou popsány prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví. České účetní předpisy však neznají pojmy „revenue“, „gains“, „expenses“ a „losses“.

3.2 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetních výkazů

IAS 1 si stanovuje za cíl sestavit a zveřejnit účetní závěrky tak, aby byla zajištěna srovnatelnost účetních výkazů předchozích období a jiných podniků. Proto okrajově definuje strukturu a obsah účetní závěrky.

Od 1. července 2012 je platná novela standardu IAS 1, která byla přijata v červnu 2011. Novela mění název výkazu úplného výsledku (Statement of comprehensive income) na výkaz výsledku a ostatního úplného výsledku (Statement of profit or loss and other comprehensive income). Od roku 2009 se podnik může rozhodnout, zda bude náklady a výnosy vykazovat v jednom výkazu výsledku a ostatního úplného výsledku nebo ve dvou výkazech, výsledovce a na ni navazujícím výkazu výsledku a ostatního úplného výsledku. Do roku 2009 byly náklady a výnosy vykazovány ve výsledovce a výsledky dosažené ze změn v rámci vlastního kapitálu byly prezentovány ve výkazu o změnách vlastního kapitálu. Nyní výkaz o změnách vlastního kapitálu předkládá pouze informace o změnách vlastního kapitálu vyplývajících z transakcí s vlastníky. Výsledky z operací v rámci vlastního kapitálu mimo transakcí s vlastníky zaznamenává ostatní úplný výsledek.

„IAS 1 stanovuje minimální položky, které musí obsahovat výkaz výsledku (pokud jsou relevantní pro operace v podniku pro dané období):

- 1. Výnosy (revenue)*
- 2. Finanční náklady*
- 3. Podíl na zisku a ztrátě přidružených společností a společných podniků oceňovaných ekvivalenční metodou*
- 4. Daňový náklad*
- 5. Výsledek z ukončovaných činností*
- 6. Zisk nebo ztráta*

7. *Zisk připadající na nekontrolní podíly*
8. *Čistý zisk rozdělený akcionářům mateřské společnosti*“ (Epstein, Jermakowicz, 2007, str. 75)

Podnik má povinnost zveřejnit za dané období rozdělení výsledku hospodaření připadající na nekontrolní podíly a připadající vlastníkům mateřské společnosti. Podnik si přidá další položky do výkazu výsledku, pokud je to potřeba pro pochopení finanční výkonnosti. Podnik dále také může upravovat popis a pořadí jednotlivých položek.

V ostatním úplném výsledku musí být zaznamenána samostatně každá položka ostatního úplného výsledku, po zdanění nebo před zdaněním. Daň ze zisku je stanovena u každé části ostatního úplného výsledku. Daň ze zisku je však v našem prostředí nazývána daní z příjmu. Nejedná se však o jiný typ daně, pouze česká legislativa jde opět proti proudu. Příjmy zaměňuje se ziskem, což může být dle mého názoru pro značnou část populace matoucí. U každé položky ostatního úplného výsledku musí být dále uvedeno, zda může být následně reklasifikována do výsledku hospodaření. Sečteme-li zisk nebo ztrátu a ostatní úplný výsledek, dostaneme celkový úplný výsledek.

3.2.1 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření se vykazuje ve výkazu výsledku a lze ho přirovnat k české výsledovce. V mnoha detailech je však rozdíl mezi českými předpisy a IFRS.

Dle IAS/IFRS bylo v kompetenci podniků označovat náklady a výnosy jako mimořádné pouze do roku 2004. Od roku 2005 byla tato možnost zrušena. I před zrušením však používání mimořádných položek nákladů a výnosů nebylo tak rozsáhlé jako v českém prostředí. Jako mimořádné položky byly označovány pouze výjimečné případy, jako jsou například přírodní katastrofy. Rozdělení výnosů a nákladů na finanční a provozní IAS/IFRS nezakazují, ale ani přímo nepodporují. Přesto je mnoho podniků, které toto rozdělení ve svých výkazech využívá.

Podnik člení provozní náklady ve výkazu buď podle druhu, nebo podle funkce (účelu). Členění volí tak, aby poskytl co nejspolehlivější informace pro uživatele. „*Jako příklad lze uvážit situaci, kdy se vedení podniku rozhodne pro druhové členění,*

avšak konkurenti podniku v odvětví s obdobnými činnostmi používají již delší dobu účelové členění. V takovém případě podnik porušuje požadavky IAS 1, neboť se lze domnívat, že údaje poskytnuté uživatelům nejsou dostatečně relevantní pro jejich srovnání s údaji konkurence.“ (Vašek a kol., 2012, str. 75)

Podle IAS 1 je členění nákladů podle druhu následující:

- Výnosy
- Ostatní provozní výnosy
- Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby
- Spotřeba materiálu a surovin
- Náklady na zaměstnanecké požitky
- Odpisy a amortizace
- Ostatní náklady
- Zisk před zdaněním

Druhové členění nákladů je průkazné a jednoznačné. Umožňuje určit, co, od koho a kdy je spotřebováno. Náklady vstupují do podniku z vnějšku a jsou nejpodrobnějším možným členěním nákladů. Nevýhodou tohoto členění je, že se nezabývají příčinnou vynaložení a že nelze bezprostředně z této výsledovky zjistit hrubý zisk z prodeje výrobků.

Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby a aktivace dle IAS je vykázána jako úprava výrobních nákladů. Oba účty slouží k tomu, aby náklady nebyly ve výsledovce vykázány dvakrát a aby nebyla porušena srovnatelnost nákladů a výnosů v daném období. Poprvé vznikají náklady při výrobě výrobků, podruhé při snížení stavu výrobků v důsledku prodeje. Náklady na výrobky smí být však uznány teprve v době, kdy jsou prodány. Vysvětlení se pokusím ukázat na následujícím příkladu. Podnik vyrobí v účetním období výrobky, které zatím neprodá. Na výrobu výrobků spotřebuje materiál, vyplatí mzdy zaměstnancům a nakoupí služby. V okamžiku, kdy jsou výrobky předány na sklad, musí být tyto náklady na výrobu sníženy skrz účet změna stavu zásob hotových výrobků. V následujícím období jsou výrobky prodány odběratelům. Podnik vykáže tržby z prodeje výrobků. Současně musí vykázat náklady na výrobu prostřednictvím účtu

změna stavu zásob hotových výrobků. Tento postup platí i pro účet aktivace, který se používá pro vyráběný materiál, dlouhodobý majetek či služby související s pořízením zboží, materiálu či dlouhodobého majetku, které si organizuje účetní jednotka sama.

Mezi výhody druhového členění se řadí zejména:

- „jednoduché použití,
- odpadá rozvrhování,
- objektivita,
- nezávislost na odborném odhadu.“ (Bohušová, 2008, str. 55)

Účelová výsledovka dělí položky nákladů podle středisek, ve kterých vznikaly, na náklady na prodej, odbytové náklady a administrativní náklady. Příklad klasifikace nákladů dle IAS 1:

- Výnosy
- Náklady na prodej
- Hrubý zisk
- Ostatní výnosy
- Odbytové náklady
- Administrativní náklady
- Ostatní náklady
- Zisk před zdaněním

Členění nákladů podle účelů poskytuje podle IAS 1 relevantnější informace, ale vychází spíše ze subjektivního pohledu, proto je nutné pečlivé posouzení. „Protože jsou však informace o nákladových druzích potřebné pro předpověď budoucího cash flow, je v případě volby účelové výsledovky požadováno dodatečné zveřejnění určitých informací, zejména informací o odpisech a osobních nákladech.“ (Krupová, Vašek, Černý, 2005, str. 50)

Účelová výsledovka na rozdíl od druhové:

- poskytuje více relevantních informací,
- odráží spíše subjektivní pohled podniku.

3.2.2 Ostatní úplný výsledek

Ostatní úplný výsledek obsahuje tyto zisky a ztráty:

- „z přecenění realizovatelných finančních aktiv dle IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování;
- z přecenění majetku jako např. změny z fondu přecenění dle IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva;
- vykazované podle IAS 19 – Zaměstnanecké požitky, zisky a ztráty vyplývající z převodů účetních závěrek zahraničních účetních jednotek na měnu vykazování dle IAS 21 – Dopady změn měnových kurzů, a také;
- kurzové rozdíly vyplývající z převodu zahraničních jednotek; a
- daně k nim se vztahující.“ (Ficbauer, 2009, str. 65)

Realizovatelná finanční aktiva dle IAS 39 jsou oceňována v reálné hodnotě. Může se jednat o dluhopisy držené k prodeji. Změna hodnoty těchto aktiv je výnosem nebo nákladem z přecenění v ostatním úplném výsledku. Následně dochází k reklasifikaci do výsledku hospodaření. Podle českých předpisů jsou tyto změny hodnoty finančních aktiv zaznamenávány jako „oceňovací rozdíly“ do kapitálového fondu.

U některých dlouhodobých aktiv lze spolehlivě určit reálnou hodnotu, kterou může účetní jednotka použít pro ocenění majetku. Přecení-li podnik aktivum nad historické ocenění, potom je navýšení vykázáno v ostatním úplném výsledku. Případně následné snížení na historickou cenu se odrazí také v ostatním úplném výsledku. Sníží-li se hodnota majetku pod historické ocenění, klesne výsledek hospodaření. Přebytek vzniklý přeceněním nad historickou cenu je postupně či jednorázově při vyřazení reklasifikován do nerozdělných výsledků. V žádném případě se tento přebytek neobjeví ve výsledku hospodaření.

Pojistně-matematické zisky a ztráty z plánů požitků mohou být vykázány v ostatním úplném výsledku při splnění určitých předpokladů. Tyto zisky a ztráty nebudou v následném období dle IAS 19 reklasifikovány do hospodářského výsledku, ale budou okamžitě vykázány v nerozděleném výsledku.

„Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních operací (IAS 21) jsou častou položkou v konsolidované účetní závěrce, kdy v rámci skupiny podniků jsou zahraniční dceřiné podniky používající jinou měnu než mateřský podnik (např. měnou mateřského podniku je EUR, kdežto dceřiného podniku Kč). Aby bylo možné oba podniky zkonsolidovat, je třeba údaje za dceřiný podnik přepočítat z Kč do EUR a přitom vznikají kurzové rozdíly.“ (Vašek a kol., 2012, str. 76) Tyto položky jsou nejprve zaznamenány do ostatního výsledku hospodaření a následně po pozbytí čisté investice reklasifikovány do výsledku hospodaření. Kurzové rozdíly vznikající z transakcí mezi podniky se projeví rovnou ve výsledku hospodaření.

IAS 39 nabízí další možnost zaznamenávání ziskového či ztrátového přecenění do ostatního úplného výsledku, a to v zajišťovacím účetnictví u vysoce očekávaných budoucích transakcí, kdy zisky a ztráty vyplývají z přecenění zajišťovacích nástrojů.

3.3 IAS 18 Výnosy

Účetní standard č. 18 Výnosy se věnuje pouze části výnosů revenue, nikoliv gains. „Základní předpoklad je, že výnosy (revenue) by měly být oceněny reálnou hodnotou, když dochází k poskytnutí zboží nebo služeb zákazníkům.“ (Epstein, Jermakowicz, 2007, str. 197)

Reálné hodnotě je věnován samostatný standard IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou, který nabyl účinnosti 1. ledna 2013. IFRS 13 definuje reálnou hodnotu jako cenu, která může být získána prodejem aktiva nebo uhrazena při převedení závazku v běžné transakci mezi účastníky trhu. Nově jde o výstupní cenu, jelikož hodnota je získána pozbytím aktiva či závazku. Standard zdůrazňuje, že stanovuje jednotný rámec IFRS pro oceňování reálnou hodnotou, nikoliv nové situace pro použití reálné hodnoty. Současně nový standard požaduje zveřejnit určité informace o používání reálné hodnoty v účetní závěrce. IFRS 13 rozlišuje tyto oceňovací techniky:

- výnosové ocenění,
- nákladové ocenění,
- tržní ocenění.

Výnosové ocenění znamená diskontování budoucí pohledávky (protihodnoty) na současnou hodnotu. Při použití výnosového ocenění, reálná hodnota odráží současnou tržní očekávání pro budoucnost.

Rozdíl, který vzniká mezi současnou a nominální hodnotou, se nazývá výnosový úrok určený na základě efektivní úrokové sazby po dobu mezi okamžikem prodeje a okamžikem splácení. Výnosy jsou vykazovány ve výsledovce v čisté výši snížené o slevy a rabaty.

Standard IAS 18 je aplikován při:

- prodeji zboží,
- poskytování služeb,
- užití aktiv podniku jinými subjekty, které za toto právo užívání platí odměnu v podobě úroků, licenčních poplatků a dividend.

Úrok dostává účetní jednotka za půjčení peněz či peněžních prostředků. Za poskytnutí práva používat aktiva účetní jednotky (např. patenty, obchodní známky) je podnik odměněn licenčními poplatky. Držitelé vlastnických podílů podniku získávají na základě typu drženého podílu na kapitálu dividendu, kterou lze definovat jako část rozděleného zisku.

Výnos z prodeje zboží nebo výrobků se vykáže na základě pravidel IAS 18, jestliže současně platí:

- a) účetní jednotka musí převést na kupujícího všechna rizika a užitky spojená s tímto zbožím,
- b) účetní jednotka si neponechává manažerskou angažovanost nad výrobkem a zbožím,
- c) spolehlivé ocenění výnosů,
- d) je pravděpodobné, že ekonomické prospěchy spojené s výnosem připlují do účetní jednotky,
- e) účetní jednotka je schopna spolehlivě vyčíslit náklady spojené s výnosem.

Převod rizik na kupujícího je ve většině případů v den převodu právního titulu nebo převodu držby na kupujícího. Pokud dojde k tomu, že vlastnický titul ke zboží

přechází v jiný den než při dodání zboží, tak je směrodatný pro určení převodu rizik a užitků den dodání zboží, protože k tomu dni už může kupující zboží užívat.

Manažerská angažovanost nad zbožím nebo výrobkem musí být převedena na kupujícího. Pokud má kupující právo odstoupit od smlouvy bez udání důvodů, pak manažerská angažovanost zůstává u prodávajícího do doby, než uplyne tato lhůta. Proto, až po uplynutí lhůty, je možné vykázat výnos z prodeje.

Ekonomické prospěchy spojené s výnosem mohou připlout do účetní jednotky až v budoucnu, ale v okamžiku zaúčtování výnosu musí být pravděpodobné, že k připlutí prospěchů v budoucnu dojde. Účetní jednotka dodá zboží koncem roku, ale zapláceno má dostat až za několik měsíců. Na konci roku je zaúčtován výnos, protože jsou splněny všechny podmínky pro uznání výnosů včetně podmínky připlutí prospěchů spojených s výnosem do účetní jednotky. Příští rok se však kupující dostane do platebních potíží a následně vstupuje do konkurzního řízení. Proto jsou v příštím roce vytvářeny prodávajícím opravné položky.

Náklady vynaložené v souvislosti s transakcí musí být spolehlivě ocenitelné. Může dojít například k tomu, že prodávající objedná materiál od dodavatele, u kterého se cena výrazně mění v krátkém období. Nemá-li prodávající k datu účetní závěrky podklad pro stanovení ceny materiálu, pak nelze zaúčtovat ani daný výnos v souvislosti s prodejem výrobku. „*Tento požadavek vyplývá z matching principu (principu správného přiřazování nákladů k výnosům), který je jedním ze základních požadavků IAS/IFRS.*“ (Krupová, Vašek, Černý, 2005, str. 287)

Výnos z prodeje služeb může podnik vykázat, pokud současně platí tyto podmínky:

- a) spolehlivé ocenění výnosů,
- b) pravděpodobnost přílivu ekonomických prospěchů,
- c) stupeň dokončení transakce je spolehlivě měřitelný ke konci účetního období,
- d) náklady v souvislosti s transakcí a náklady na dokončení transakce jsou spolehlivě měřitelné.

Pro vykazování výnosů u prodeje dlouhodobých služeb se používají čtyři metody, a sice:

- „*specific performance method* – je používána i u nás a tržby se vykážou až je služba hotová;
- *proportional performance method* – metoda proporcionální, kdy se výnosy vykazují v závislosti na vývoji služby (viz IAS č. 11) – preferováno IAS;
- *metoda nulového zisku*, kdy poskytnutí služby je spojeno s nějakým finálním aktem – preferováno IAS;
- *metoda inkasa.*“ (Ficbauer, 2009, str. 85)

Často se používá právě metoda procentní rozpracovanosti (*proportional performance method*) při účtování dlouhodobých služeb. Výnosy jsou zachyceny v účetním období, ve kterém byly poskytnuty služby. Díky tomu získává podnik informaci o rozsahu poskytované služby.

Stupeň dokončení transakce lze určit dle IAS 18 různými metodami:

- a) přehled a analýza vykonaného díla;
- b) služby poskytnuté do současného data jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty, nebo
- c) podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce.

Podnik použije metodu, která spolehlivě stanoví rozsah vykonaných služeb. Nelze se řídit na základě záloh a splátek přijatých od kupujících. Pokud jsou služby poskytovány v průběhu určitého časového období prostřednictvím neurčitého počtu úkonů, pak jsou výnosy uznávány nejčastěji rovnoměrně. Například pokud se servisní společnost zaváže vykonávat servis společnosti s autodopravou 5 let nepřetržitě 24 hodin denně podle požadavků svého zákazníka. Servisní společnost vykáže výnosy tak, že každý rok zaúčtuje do výnosů jednu pětinu z celkových výnosů za pět let bez ohledu na skutečný rozsah služeb.

Výnosy plynoucí z užívání aktiv podniku se uznají, pokud platí:

- a) spolehlivé ocenění výnosů,
- b) pravděpodobnost přílivu ekonomického prospěchu.

Úrok musí být určen pomocí metody efektivní úrokové sazby. Licenční poplatky se vykazují v souladu s licenčním ujednáním ve smlouvě. Dividendy mohou být vykázány v případě, že valná hromada podniku přizná dividendu.

Dojde-li ke směně výkonů obdobné povahy a hodnoty, výnos se nesmí vykázat. Pokud však dojde ke směně výkonů rozdílné povahy či hodnoty, pak se výnos vykáže. Výnos je vykázán ve fair value získaného aktiva. U každého získaného aktiva však nelze zjistit hodnotu fair value. Potom se výnos vykáže ve výši fair value pozbytého aktiva. Nejistíme-li fair value pozbývaného ani získaného aktiva, potom se k ocenění výnosu použije účetní hodnota pozbývaného aktiva.

3.4 IAS 11 Smlouvy o zhotovení

IAS 11 Smlouvy o zhotovení objasňuje prezentaci výnosů a nákladů vyplývajících ze smluv o zhotovení. Náklady a výnosy spojené se smlouvou jsou vykazovány po dobu realizace smlouvy průběžně tak, jak postupují jednotlivé činnosti. Činnost prováděná na základě smlouvy spadá do několika účetních období, proto je nutné správně alokovat náklady a výnosy do správného období. V praxi se jedná o náklady a výnosy při stavební činnosti, výroby software na zakázku a podobně. Smlouva o zhotovení je dle IAS 11 definována jako smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití. Aby podnik mohl odhadnout výsledek dané smlouvy, musí určit náklady a výnosy.

Výnosy oceněné ve fair value zahrnují výši výnosů dohodnutou ve smlouvě a další výnosy z dodatků ke smlouvě, a dále stimulační platby v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos a je možné je spolehlivě ocenit.

Výše výnosů se může v následujícím období změnit z několika důvodů:

- a) výnos se může snížit z důvodu prodlení při realizaci či zvýšit v případě včasného dokončení,
- b) prodávající a kupující se dohodnou následně na dodatku ke smlouvě, který ovlivňuje výnosy,
- c) výnos ze smlouvy se změní v důsledku změny počtu jednotek,

- d) ve smlouvě je ustanovení o inflačním navýšení ceny.

Náklady vztahující se přímo ke smlouvě podle IAS 11 zahrnují:

- a) přímé mzdové náklady,
- b) náklady na materiál použitý při realizaci smlouvy,
- c) náklady na přesun zařízení a materiálu na místo realizace smlouvy a zpět,
- d) náklady na nájem budov a zařízení,
- e) náklady na návrh a technickou pomoc, která se přímo vztahuje ke smlouvě,
- f) odhadované náklady na opravy a záruční práce, včetně očekávaných záručních nákladů,
- g) právní nároky třetích stran,
- h) odpisy budov a zařízení používaných v souvislosti se smlouvou.

Mohou vzniknout náklady, které jsou společné několika smlouvám, a podnik je dokáže přiřadit na jednotlivé smlouvy. To jsou náklady, jako je pojištění a výrobní režie. Další náklady, které vzniknou v souvislosti se smlouvou, jsou náklady na základě domluvených podmínek ve smlouvě, například náklady na všeobecnou administrativu a náklady na vývoj.

Očekávaný výsledek smlouvy zjistíme, když od výnosů ze smlouvy odečteme náklady skutečně vynaložené od počátku realizace k datu účetní závěrky a budoucí náklady odhadnuté od data účetní závěrky do dokončení smlouvy. Očekávaný výsledek hodnotíme vždy ke každému datu účetní závěrky. Pokud podnik předpokládá, že smlouvy skončí se ztrátou, tak vykáže celou ztrátu v období, kdy ji předvídá. Pokud podnik odhaduje, že smlouva bude zisková, pak v daném období uzná poměrnou část zisku, často procentem rozpracovanosti. Pokud nelze odhadnout, zda smlouva je zisková či ztrátová, pak jsou uznány pouze výnosy ve výši nákladů, u kterých je jistota, že budou uhrazeny.

Pro uznání výnosů je nutné určit stupeň rozpracovanosti dle IAS 11:

- podíl vynaložených nákladů za dosud vykonanou práci k celkovým odhadnutým nákladům do data uvedeného ve smlouvě = nákladová metoda, (do nákladů nesmí být zahrnuty tzv. vícepráce, které nebudou účtovány

zákazníkovi v daném období, tyto práce jsou uznány ve výsledovce v období, kdy byly vynaloženy)

- zjištěním stavu skutečně vykonané práce,
- dokončení určitého objemu smluvní práce.

Podnik vykazuje závazek nebo pohledávku vůči zákazníkovi, nikoliv nedokončenou výrobu. Ty mohou být stanoveny jako:

- kumulativní skutečně vynaložené náklady,
- kumulativní vykázaný zisk či ztráta,
- kumulativní vyfakturované částky zákazníkům.

Pro každou smlouvu vypočteme očekávaný výsledek smlouvy, stupeň rozpracovanosti, výnosy a náklady za uplynulé období a pohledávku či závazek vůči zákazníkovi.

3.5 IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy

S věrnostními programy se v posledních letech doslova „roztrhl pytel“. Ať už si chce člověk nakoupit kosmetiku, potraviny či benzín, vždy mu jsou nabízeny věrnostní karty, na které může zákazník sbírat body.

Věrnostní programy jsou dle mého názoru v dnešní době velmi důležitým a využívaným marketingovým nástrojem pro udržení si zákazníků. Tím, že se člověk zapojí do těchto programů, tak může čerpat od podniků různé výhody, jako jsou slevy na zboží či služby. Pokud zákazník nakoupí zboží či služby, jsou mu přiznány tzv. věrnostní kredity neboli „body“. Po nasbírání určitého počtu bodů, zákazník může vyměnit věrnostní kredity za slíbené slevy nebo jiné přislíbené služby.

Z účetního hlediska je nutné posoudit:

- jak vykázat a ocenit závazek podniku poskytnout zboží či služby v budoucnu zdarma či se slevou,
- kdy uznat výnos a v jaké výši.

Podle IFRIC 13 jednotka bude účtovat věrnostní kredity jako samostatnou prodejní transakci. Protihodnota věrnostního programu je stanovena reálnou hodnotou. Reálná

hodnota protihodnoty je vyjádřena odhadem částky, za kterou by věrnostní kredity mohly být prodány samostatně. Pokud podnik sám vyplácí odměny za věrnostní kredity, zachytí výnos v okamžiku, kdy splní své závazky vyplacení odměn za věrnostní kredity. Výše výnosu vyplývá z poměru počtu využitých věrnostních kreditů k celkovému počtu věrnostních kreditů.

IFRIC 13 však stanovuje, že odměny může dodávat také třetí strana. Potom podnik přijímá protihodnotu na účet třetí strany nebo na svůj vlastní účet. Jestliže přijímá protihodnotu na účet třetí strany, tak oceňuje svůj výnos ve výši částky, kterou si ponechává na svůj vlastní účet. Výnos je pak určen z rozdílu mezi protihodnotou určenou věrnostním kreditům a částkou dlužnou třetí straně. Výnos je uznán v okamžiku, ve kterém je třetí strana povinna dodat odměny za věrnostní kredity. Pokud podnik přijímá protihodnotu na svůj vlastní účet, ocení výnos v hrubé výši protihodnoty určené věrnostním kreditům. Jak už vyplývá z ostatních pravidel, výnos je pak uznán v okamžiku, kdy podnik poskytne odměny. Jestliže náklady na poskytnutí odměny za věrnostní kredity převýší protihodnotu obdrženou za tyto odměny, pak je nutné vykázat závazek ve výši rozdílu.

3.6 IFRIC 15 Dohody o výstavbě nemovitostí

IFRIC 15 určuje vykazování výnosů a nákladů související s výstavbou nemovitostí přímo nebo nepřímo prostřednictvím subdodavatelů. Účetní jednotky provádějící výstavbu nemovitostí uzavírají často dohody s kupujícími ještě před dokončením výstavby. Kupující pak platí platby průběžně před splněním zakázky.

Pokud kupující může určit hlavní strukturální prvky projektu stavby před zahájením výstavby nebo hlavní strukturální změny v průběhu výstavby, potom splňuje definici smlouvy o zhotovení dle IAS 11 a vykazuje náklady a výnosy dle IAS 11. Výnosy jsou stanoveny podle stupně rozpracovanosti zakázky.

Jestliže kupující má jen částečně možnost ovlivnit projekt, tak náklady a výnosy jsou vykazovány dle IAS 18. Podnik určuje, zda jde o dohodu o poskytování služeb či prodej zboží. Dohoda o poskytování služeb je uzavřena, pokud podnik nemusí obstarat a doručit materiál na stavbu. Výnosy jsou vykazovány na základě stupně dokončení

transakce s použitím metody procenta dokončení. Dohoda o prodeji zboží je sjednána, pokud prodávající musí dodat i stavební materiál. Prodávající předává kupujícímu kontrolu spolu s riziky a odměnami z vlastnictví nedokončeného díla v průběhu výstavby a z vlastnictví nemovitosti při dokončení či při dodání.

3.7 IAS 19 Zaměstnanecké požitky

IAS 19 mezi zaměstnanecké požitky zahrnuje:

- krátkodobé zaměstnanecké požitky,
- požitky po skončení pracovního poměru,
- ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky,
- požitky při předčasném ukončení pracovního poměru.

Mezi krátkodobé zaměstnanecké požitky patří zejména mzdy a platy, dovolená, podíly na zisku, odměny a nepeněžní požitky pro zaměstnance jako jsou například služební vozy. Výnosy a náklady v souvislosti s krátkodobými zaměstnaneckými požitky jsou vykázány současně se službou, kterou poskytl zaměstnanec podniku. Vyplácí-li podnik požitky až následující období, musí zaznamenat v současném období závazek.

Při vykazování mezd a platů je zaúčtován roční náklad a často také závazek z neuhrazené mzdy za poslední měsíc v období. Pokud zaměstnanec obdrží zálohu, která je vyšší než jeho mzda, potom podnik vykáže tuto zálohu jako aktivum. Krátkodobá placená volna, mezi které se řadí dovolená, se vykazují jako závazek a náklad v době, kdy zaměstnanec poskytuje své služby podniku. Po odpracování určitého počtu dní, má zaměstnanec nárok na dovolenou. Podíl na zisku či jiné odměny jsou vykázány jako závazek a náklad, pokud podnik má povinnost výplaty a závazek dokáže spolehlivě ocenit.

Požitky po skončení pracovního poměru zahrnují důchody, které jsou vypláceny zaměstnavatelem svým zaměstnancům. „*Nejedná se o platby, které podnik odvádí státu v rámci zákonného sociálního zabezpečení*“ (Šrámková, Janoušková, 2007, str. 203). V České republice se výplata důchodů zaměstnavatelem téměř neobjevuje. Mezi požitky po skončení pracovního poměru se řadí také úhrada lékařské péče a úhrada životního pojištění.

Požitky po skončení pracovního poměru lze rozdělit na plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků. V případě plánů definovaných příspěvků podnik odevzdává do fondu pevnou částku. Výše příspěvku je pak stanovena podle výše prostředků ve fondu, podle doby, po kterou bude důchod vyplácen zaměstnancům a podle počtu zaměstnanců, kteří důchod pobírají. Příspěvek je prezentován ve výkazech jako závazek a náklad. Plán definovaných požitků určuje výši požitku, která bude zaměstnanci vyplacena po odchodu do důchodu a zaměstnavatel odpovídá za to, aby bylo k datu výplaty ve fondu dostatek prostředků. Prostředky ve fondu musí být diskontovány výnosem kvalitních podnikových dluhopisů na trhu. Zaměstnanec má nárok po skončení pracovního poměru na zhodnocené prostředky, které vložil do fondu.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou splatné déle než 12 měsíců.

„Může se jednat o:

- dlouhodobé placené volno,
- jubilea a ostatní požitky,
- požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti,
- odložené náhrady odměn,
- podíl na zisku.“ (Bohušová, 2008, str. 269)

Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru ze strany zaměstnance nebo ze strany zaměstnavatele jsou vypláceny při dobrovolném ukončení pracovního poměru před odchodem do důchodu. „IFRS požadují, aby odškodnění pro předčasné ukončení pracovního poměru byla účtována stejně jako závazky z penzijních plánů (tj. včetně očekávaného nárůstu mzdy)“ (PWC, 2009, str. 41) Zaměstnavatel musí přijmout plán vedoucí k ukončení pracovního poměru a není schopný tento plán zrušit. Dle IAS 19 by měl plán minimálně obsahovat:

- pracoviště, pracovní zařazení a příslibený počet pracovníků, jejichž pracovní poměr má být ukončen,
- požitky při ukončení pracovního poměru stanovené pro každý druh práce či funkci,
- okamžik, kdy má být plán zrealizován.

3.8 IAS 23 Výpůjční náklady

Výpůjční náklady jsou definovány dle IAS 23 jako úroky a ostatní náklady, které podnik musí vydat z důvodu půjčky finančních prostředků. Výpůjční náklady zahrnují úrokové náklady, kurzové rozdíly vznikající z půjčení finančních prostředků v cizí měně a finanční náklady vyplývající z finančních leasingů. Úrokové náklady jsou stanoveny efektivní úrokovou sazbou.

Výpůjční náklady jsou součástí pořizovacích nákladů aktiva, pokud souvisí přímo s pořízením či s vlastní výrobou aktiva. Je-li sjednána jedna půjčka na pořízení konkrétního aktiva, tak je celkem snadné určit výpůjční náklady související s aktivem. Podnik však může pořizovat více aktiv současně a v souvislosti s tímto pořízením si obstarat půjčky. Potom je obtížnější určit výpůjční náklady. Výpůjční náklady přiřaditelné konkrétním aktivům lze stanovit mírou aktivace. *„Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů použitelných na půjčky účetní jednotce, které nejsou splacené během období, kromě půjček specificky získaných za účelem získání způsobilého aktiva.“* (IAS 23 Výpůjční náklady, odstavec 14) Pokud výpůjční náklady nesouvisí s pořízením či výrobou aktiva, jsou vykázány jako náklad období.

3.9 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

IAS 16 popisuje účtování pozemků, budov a zařízení. IAS 16 nezná termíny opravy a technické zhodnocení, ale používá termín následné výdaje, tedy výdaje vznikající po okamžiku pořízení. Podnik musí u následných výdajů zhodnotit, zda splňují definici aktiva a teprve potom je může zahrnout do ceny aktiva. Aktivum je dle koncepčního rámce vykázáno v rozvaze, pokud splňuje následující podmínky:

- je výsledkem minulé události,
- přináší ekonomické užitky,
- podnik jej dokáže spolehlivě ocenit
- podnik jej má pod kontrolou.

Může se jednat o úpravy budov prodlužující životnost nebo zvyšující jejich kapacitu, nahrazení částí strojů částmi, které přispějí ke zlepšení kvality produkce. Nevýznamné výdaje tohoto charakteru mohou být považovány za opravy a uznány

jako náklad období. Nepřinášejí-li výdaje podniku větší ekonomický užitek, zaúčtují se také jako náklad období.

Odpisy jsou účtovány do nákladů tak, aby reflektovaly spotřebu užitků odpisovaného majetku. „*Odpisy jsou zachycovány jako náklad, s výjimkou situací, kdy jsou zahrnuty do ocenění aktiv (do ceny zásob apod.).*“ (Bohušová, 2008, str. 128) Odpisy jsou počítány z pořizovací ceny snížené o zbytkovou hodnotu. Zbytková hodnota je částka, kterou podnik předpokládá, že získá prodejem na konci doby životnosti. Zbytková hodnota by měla být přezkoumána alespoň na konci účetního období, a pokud dojde k její změně, mělo by dojít ke změně odpisů v běžném a následujícím období. Stejně tak se postupuje i při změně doby použitelnosti. Aktivum začíná být odpisováno v okamžiku, kdy je připraveno k užívání a přestává být odpisováno okamžikem vyřazení či prodejem.

Pokud je část budovy či zařízení podstatná vzhledem k celkové pořizovací ceně, odepisuje se tato část samostatně prostřednictvím komponentního odepisování. Metody ke stanovení odpisů lze rozdělit na časové a výkonové. Časové rovnoměrné odpisy stanovují po celou dobu použitelnosti neměnný odpis. Časové zrychlené odpisy během doby použitelnosti snižují odpisy. Výkonové odpisy jsou stanoveny na jednotku výkonu.

3.10 IAS 38 Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva jsou aktiva bez hmotné povahy, která jsou identifikovatelná a lze je ovládat. Identifikovatelná aktiva jsou definována jako aktiva, které může podnik odděleně prodat či pronajmout. Nehmotná aktiva lze rozdělit podle doby použitelnosti na:

- nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti,
- nehmotná aktiva s určitelnou dobou použitelnosti.

Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nelze odepisovat, protože podnik není schopen spolehlivě odhadnout, jak dlouho mu bude aktivum přinášet ekonomické užitky. Tento druh nehmotných aktiv musí být podle IAS 36 Snížení hodnoty aktiv testován podnikem každý rok na ztrátu ze snížení hodnoty.

Výdaje na výzkum jsou vykazovány jako náklady v období, kdy jsou vynakládány. Dle IAS 38 se může jednat o činnosti zaměřené na získání nových poznatků, hledání alternativních materiálů a podobně. Výdaje na vývoj jsou aktivovány při splnění určitých kritérií:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného majetku tak, že bude možné ho používat nebo prodat,
- záměr dokončit nehmotné aktivum a používat ho nebo ho prodat,
- schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodávat,
- způsob, jakým bude aktivum přinášet budoucí ekonomické užitky
- dostupnost technických, finančních a ostatních zdrojů pro dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva,
- schopnost spolehlivě ocenit výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během vývoje.

Mezi vývojové činnosti se mimo jiné řadí návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů před jejich výrobou nebo využitím.

3.11 IAS 37 Rezervy, podmíněné položky a přísliby

„Jedná se o oblast, která je na celém světě pokládána za velmi problematickou, protože bývá předmětem kreativního účetnictví (zneužívání účetnictví) ze strany společností.“ (Krupová, Vašek, Černý, 2005, str. 636). Rezervy jsou dle IAS 37 definovány jako krátkodobé či dlouhodobé závazky, které mají nejistý časový rozvrh a výši. Na rozdíl od podmíněných závazků jsou vykázány v účetních výkazech. Podmíněné závazky nejsou pod kontrolou účetní jednotky a je u nich spíše nejistý odtok peněžních prostředků, a proto jsou zaznamenány pouze v příloze. Stejným způsobem jsou zaznamenávány i podmíněná aktiva, které taktéž nejsou pod kontrolou podniku, protože vznik aktiva se odvíjí od toho, zda nastane nebo nenastane nejistá událost.

Rezerva je zúčtována na nákladový účet takového druhu, kterého se vytvořená rezerva týká. Pokud se jedná o dlouhodobý závazek, musí být výše odhadu diskontována úrokovou mírou. Rezerva se vykáže podle IAS 37, když:

- a) má účetní jednotka současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události;

- b) je pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, a
- c) může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.

IAS 37 zmiňuje jako příklad rezervu na nevýhodné smlouvy. Nevýhodná smlouva dle IAS 37 je smlouva, jejíž neodvratitelné náklady na splnění závazku stanoveného smlouvou překračují ekonomické přínosy, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává. V mnoha publikacích (Finanční účetnictví a výkaznictví, Vašek L. a kol., Wiley IFRS 2007, Epstein B., J., Jermakowicz K., E., Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS, Bohušová H.) je uvedena nevýhodná smlouva na příkladu s pronájmem nevyužité budovy. Pokud podnik přemístí svojí činnost do nové budovy, může se stát, že pronájem původní budovy musí platit ještě několik dalších let. Na závazek platit v budoucnu pronájem z nevyužité budovy musí podnik vytvořit rezervu.

Dalším příkladem zmiňovaným IAS 37 je rezerva na restrukturalizaci. Rezerva na restrukturalizaci musí mimo běžných podmínek pro uznání rezervy také vzbuzovat očekávání, že restrukturalizace bude uskutečněna. Podnik dále musí v případě vytvoření této rezervy napsat podrobný plán restrukturalizace. *„Podnik, který veřejně oznámí před rozvahovým datem své plány uzavřít divizi v souladu s rozhodnutím vedení a podrobným formálním plánem, musí uznat rezervu s nejlepším odhadem nákladů na uzavření střediska“* (Epstein, Jermakowicz, 2007, str. 465)

Rezerva na restrukturalizace pojímá pouze výdaje nezbytně potřebné k provedení restrukturalizace. Mezi ně však nesmíme řadit výdaje související s pokračujícími aktivitami podniku, což mohou být třeba výdaje na pořízení nových systémů.

3.12 IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

Státní dotace smí být vykázána pouze, pokud existuje přiměřená jistota, že podnik splní podmínky dotace a dotace bude přijata.

Pokud je dotace poskytována na úhradu investičních nákladů, pak podnik může dotaci vykázat dvěma způsoby. Přislíbená dotace buď vede ke snížení ocenění aktiva a tím se sníží odpisy, do kterých se dostává výnosový efekt dotace. Na druhou stranu dotace může být vykázána jako závazek neboli výnos příštích období. Druhý způsob nesnižuje pořizovací cenu aktiva a tím podle mého názoru nesnižuje vypovídací schopnost rozvahy, ve které je jasné vidět pořizovací cena aktiva v plné výši.

Je-li dotace poskytnuta na pokrytí provozních nákladů, pak je zachycena ve výkazech buď jako snížení provozních nákladů, nebo zvýšení výnosů. Dotace může mít také nepeněžní formu. V takovém případě je dotace oceněna reálnou hodnotou získaného aktiva nebo v krajním případě je možné ocenění prostřednictvím nominální hodnoty.

3.13 IAS 36 Snížení hodnoty aktiv

„Aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, pokud je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka.“ (Bohušová, 2008, str. 209) Dle IAS 36 musí být testováno snížení hodnoty každoročně u

- nehmotných aktiv s neurčitelnou dobrou použitelností,
- nedokončených nehmotných aktiv,
- goodwillu.

Každoroční testování je u ostatních aktiv nutné pouze tehdy, pokud nastanou interní či externí indikátory stanovené dle IAS 36.

Zpětně získatelná částka je stanovena jako vyšší ze dvou částek, a to reálné hodnoty po odečtení nákladů na prodej a hodnoty z užívání, která je definována jako současná hodnota čistých peněžních toků vyvolaných aktivem. Účetní hodnota je historickou pořizovací cenou nebo reálnou hodnotou v důsledku přecenění.

3.14 IAS 17 Leasingy

Standard IAS 17 uplatňuje zásadu přednosti „obsahu nad formou“, z které vyplývá, že je nutné více vnímat skutečný obsah transakcí mezi nájemcem a pronajímatelem než právní text uzavřené smlouvy. Existuje několik druhů leasingu. Nejdůležitější je rozlišení na finanční a operativní. *„Finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může,*

ale nemusí být na konci vztahu převedeno.“ (IAS 17 Leasing, odstavec 4) IAS 17 stanovuje indikátory, které vedou ke stanovení finančního leasingu. Není však určeno, kolik z těchto indikátorů musí být splněno, aby vznikl finanční leasing.

Mezi indikátory se řadí:

- vlastnictví aktiva se převádí na konci nájemní doby na nájemce,
- nájemce vlastní opci na nákup aktiva, díky které mu vzniká právo odkoupit aktivum za cenu podstatně nižší než je reálná hodnota aktiva,
- doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva,
- současná hodnota minimálních leasingových plateb představuje minimálně reálnou hodnotu pronajatého aktiva,
- pronajaté aktivum je speciální povahy, proto pouze konkrétní nájemce jej může využít bez větších úprav,
- při zrušení leasingu ze strany nájemce, musí nájemce uhradit ztráty spojené se zrušením pronajímateli,
- na nájemce připadají veškeré zisky nebo ztráty vlivem pohybu reálné ceny zbytkové hodnoty aktiva,
- nájemce může pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je značně nižší než tržní nájemné.

Pokud je leasing stanoven jako finanční, nájemce na počátku leasingu zaúčtuje aktivum a závazek. Toto zachycení je v podstatě stejné jako u aktiva, které je pořízeno úvěrem. Aktivum je vykázáno v hodnotě nižší z těchto dvou částek:

- reálná hodnota najatého aktiva,
- současná hodnota minimálních leasingových plateb.

Diskontní sazbou je implicitní úroková sazba. Pokud ji nelze určit, pak je použita přírůstková výpůjční úroková míra nájemce. Leasingové splátky jsou stanoveny tak, aby pokrývaly závazek a finanční náklady (úroky). Aktivum je odepisováno po dobu ekonomické životnosti aktiva dle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Pokud neexistuje dostatečná jistota, že aktivum bude převedeno na konci nájemní doby na nájemce, musí být aktivum odepisováno po dobu nájmu.

Pronajímateli v souvislosti s finančním leasingem vzniká pohledávka a současně se mu snižuje část aktiv v rozvaze ve výši hodnoty aktiva, které je předmětem finančního leasingu. Pohledávka je uhrazována prostřednictvím leasingových splátek snížených o úrok za dané období. Výnosový úrok je dán násobkem úrokové sazby a nesplacené části investice.

V případě operativního leasingu nájemce neprezentuje ve svých finančních výkazech aktivum ani závazek. Leasingové platby jsou zaznamenány přímo do nákladů nejčastěji rovnoměrně po dobu leasingového vztahu. Aktivum vykazuje pronajímatel, který je účastníkem operativního leasingu.

4 Úprava nákladů a výnosů dle ČÚS

Na základě českých účetních předpisů je sestavován vždy pouze jeden výkaz vyjadřující výkonnost podniku, a to výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka. Výkaz zisku a ztráty má vertikální podobu se stupňovitým uspořádáním nákladů a výnosů. Výkaz zisku a ztráty má přesnou strukturu vyplývající z vyhlášky č. 500/2002 Sb. Celkově se dá říct, že celé české účetnictví je velmi svázáno předpisy vyplývajícími ze zákona o účetnictví, z vyhlášky č. 500/2002 Sb. a z Českých účetních standardů.

Výnosy a náklady jsou uspořádány do provozní, finanční a mimořádné činnosti. Provozní činnost obsahuje běžné účetní případy, které se pravidelně opakují, například výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb. Finanční výsledek vzniká v souvislosti s financováním podniku. Jedná se nejčastěji o přijaté a placené úroky, kurzové zisky a ztráty či výnosy a náklady z finančního majetku. Provozní a finanční výsledek hospodaření vytvářejí dohromady výsledek hospodaření za běžnou činnost. Mimořádný výsledek hospodaření vzniká v důsledku nahodilých či neobvyklých událostí v podniku. Může se jednat o škody způsobené živelnou pohromou či náklady spojené s ukončením hospodářské činnosti. Pokud přičteme k běžnému výsledku hospodaření mimořádný výsledek, získáme celkový výsledek hospodaření za celé účetní období.

Provozní náklady jsou uspořádány buď účelově, nebo druhově. České podniky dávají často přednost druhovému členění nákladů, aniž by uvažovali nad tím, zda není pro jejich předmět činnosti vhodnější použít účelové členění nákladů. Toto je způsobeno zejména zvyklostí a pohodlností českých podniků a také tím, že směrná účtová osnova používaná podniky je sestavena na míru druhovému členění nákladů. Pokud si podnik vybere účelové členění nákladů, tak musí směrnou účtovou osnovu přizpůsobit a navíc musí v příloze uvést současně druhové členění provozních nákladů.

Struktura výkazu zisku a ztráty s druhovým členěním nákladů je uvedena v příloze č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., účelové členění je součástí přílohy č. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jednotlivé náklady a výnosy jsou označovány písmeny latinské abecedy, číselným zápisem arabských a římských číslic, jednotlivé druhy výsledku

hospodaření dokonce „hvězdičkou“ či více „hvězdičkami“. Toto označování je pro mě dost nepřehledné a nelogické. Není mi jasné, z čeho naši zákonodárci vycházeli a proč zrovna použili toto značení.

Specifika druhového a účelového členění nákladů podle českých předpisů jsou stejná jako v případě IFRS, odlišnost spočívá pouze ve vykázání změny stavu zásob a aktivace u druhového členění nákladů. Účty změna stavu zásob a aktivace jsou dle českých předpisů účty výnosovými, i když se jedná o úpravu nákladů.

4.1 Výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb

Výnosy a náklady jsou podrobněji řešeny ČÚS č. 019. Výnosy z prodeje se účtují dle českých předpisů při uskutečnění účetního případu, v okamžiku dodání zboží či výrobku zákazníkovi a poskytnutí služby. Pokud se podnik obává, že mu nebude zboží, výrobky či služby zaplacený, tak může tvořit opravnou položku.

4.2 Dohody o výstavbě nemovitostí

České účetní předpisy se nezabývají vykazováním nákladů a výnosů v souvislosti se stavebními smlouvami. Metoda stupně rozpracovanosti zakázky není v českých předpisech vůbec zmiňována.

„Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání, obvykle má formu tzv. metody dokončené smlouvy a u nedokončené výroby je dodávka obvykle oceněna na úrovni přímých nákladů, výrobní a správní režie. Jestli je ve smlouvě dohodnuta částečná fakturace, jsou výnosy a související náklady vykazovány na základě fakturace. Jestliže jsou dohodnuty postupně platby ve formě zálohových plateb, jsou zálohy zaplacené zákazníkem na základě dlouhodobého kontraktu vykázány jako závazek, zatímco výnosy, náklady a zisk z projektu se vykáží až po dokončení celé zakázky. Případné očekávané ztráty je ovšem nutné zaúčtovat již v období, kdy byly zjištěny.“ (PWC, 2009, str. 36)

4.3 Zaměstnanecké požitky

Krátkodobé zaměstnanecké požitky, mezi které se řadí zejména mzdy, se účtují v hrubé výši do nákladů. Princip účtování mezd je stejný jako v IAS 19. Krátkodobá

placená volna, zejména dovolená je podle českých účetních předpisů v době poskytování služeb zaměstnancem podniku vykázána jako rezerva na nevybranou dovolenou.

V českých předpisech nejsou téměř vůbec definovány požitky po skončení pracovního poměru. Podniky mohou poskytovat svým zaměstnancům pouze příspěvky ve formě penzijního připojištění. Plány definovaných požitků a definovaných příspěvků, které jsou vymezeny IAS 19, se v České republice nevyskytují. „*V rámci obecných principů ČÚP by však měla být zaúčtována rezerva na závazky vyplývající z penzijních plánů.*“ (PWC, 2009, str. 38)

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky nejsou upravovány v českých předpisech. Z obecné legislativy ale vyplývá, že se dlouhodobé zaměstnanecké požitky budou účtovat na základě obecných principů a náklady související se službami pro zaměstnance budou časově rozlišovány.

„Náklady související s požitky při ukončení pracovního poměru (odstupné) mohou být v české úpravě řešeny prostřednictvím tvorby rezervy na restrukturalizace, nebo prostřednictvím tvorby obecné rezervy, v případech, kdy není ukončení pracovního poměru spojeno s restrukturalizací.“ (Bohušová, 2008, str. 271)

4.4 Výpůjční náklady

Výpůjční náklady, mezi které se řadí zejména úroky, jsou určovány převážně lineární úrokovou sazbou. Záleží pouze na rozhodnutí podniku, zda úrokové náklady, které souvisejí s pořízením aktiva, zahrne do pořizovací ceny daného aktiva nebo jej vykáže jako náklad období.

4.5 Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení, které jsou součástí dlouhodobého majetku, upravuje ČÚS č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Výdaje, které vznikají po zařazení aktiva do užívání, lze rozdělit na:

- technické zhodnocení,

- opravy a udržování.

Technické zhodnocení zahrnuje rekonstrukce, modernizace, nástavby, přístavby a stavební úpravy majetku, které překročí částku stanovenou zákonem o dani z příjmu. Tato částka je v současnosti stanovena na 40 000 Kč. Technické zhodnocení je zaúčtováno do pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Je důležité a ne úplně jednoduché odlišit opravy a udržování, které se stávají ihned součástí nákladů. Opravy a udržování uvádějí majetek do původního stavu. Ve většině případů lze říci, že pokud prostředky nebyly vynaloženy na uvedení majetku do původního stavu, jde o technické zhodnocení.

České předpisy rozlišují účetní a daňové odpisy. Účetní odpis lze charakterizovat takto: *„Odpis dlouhodobého majetku je odhadem částky (vyjádřené jako náklad), která co nejpřesněji vyjadřuje rozložení výnosů, které toto aktivum do podniku přináší. Jedná se o naplnění principu přiřazení nákladů souvisejícím výnosům. Odpis dlouhodobého majetku nelze chápat ve smyslu fyzického a morálního opotřebení daného majetku.“* (Randáková, 2009, str. 16) Dle mého názoru je odpis však často takto mylně vnímán v českém prostředí. Daňové odpisy se na rozdíl od účetních počítají podle koeficientů stanovených zákonem o dani z příjmu. *„Do účetnictví by měly vstupovat odpisy účetní, protože právě ty vyhovují požadavku věrného zobrazení skutečnosti.“* (Kovanicová, 2007, str. 238) V praxi se však dost často stává, že podniky si ulehčují situaci tím, že do účetnictví zahrnují pouze daňové odpisy a účetní odpisy vůbec nestanovují. Daňové odpisy, které jsou nutné pro stanovení daně z příjmu, tak ovlivňují výsledek hospodaření.

Metody ke stanovení účetních odpisů dle českých předpisů jsou totožné jako metody používané na základě IFRS. Jedná se o metody časové lineární a zrychlené a metody výkonové. Zákon o dani z příjmu stanovuje daňové odpisy, které se vypočítají buď rovnoměrně, nebo zrychleně.

Od roku 2010 je možné podle českých předpisů využívat komponentní odpisování, které umožňuje oddělené odpisování, pokud je část majetku významná k celkové pořizovací ceně a jestliže se liší doba životnosti části majetku. Od roku 2009 se v České republice začala aplikovat zbytková hodnota, která umožňuje odepisovat majetek, u kterého je pravděpodobné uchování hodnoty, z částky snížené

o předpokládanou výši hodnoty při vyřazení. Tyto změny umožňují věrnější zobrazení odpisů. Tím dochází ke sblížování IFRS a českých účetních předpisů.

4.6 Nehmotná aktiva

Český účetní standard č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek definuje dlouhodobý nehmotný majetek jako výčet aktiv, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena vyšší, než limit stanovený vnitropodnikovou směrnicí, nejčastěji 60 000 Kč. Jedná se o:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill.

Metody odpisování dlouhodobého nehmotného majetku lze stejně jako metody odpisování dlouhodobého hmotného majetku rozdělit na daňové a účetní. Účetní metody jsou stejné pro dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek. Daňové odpisy se počítají na rozdíl od účetních odpisů s přesností na měsíce. Zákon o dani z příjmu u nehmotných aktiv, které se nejčastěji vyskytují, určuje počet měsíců odpisování. Ostatní nehmotná aktiva jsou odpisována podle počtu měsíců, po které se aktivum používá.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jsou zahrnuty do aktiv, pokud jsou vyrobeny vlastní činností pro opakovaný prodej nebo jsou nakoupeny samostatně od jiných osob. Pokud jsou vyrobeny vlastní činností pro vlastní potřebu, tak nesmí být aktivovány.

4.7 Rezervy

Rezervy jsou vykazovány jako závazky, u kterých není známa výše peněžní částky nebo období, v němž bude závazek vypořádán.

Rezervy jsou rozděleny na:

- zákonné rezervy,
- účetní rezervy.

Zákonné rezervy jsou upravovány daňovými nebo jinými neúčtními zákony, nejčastěji zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tyto rezervy jsou daňově odpočitatelným nákladem.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů definuje následující rezervy:

- bankovní rezerva,
- rezerva v pojišťovnictví,
- rezerva na opravy hmotného majetku,
- rezerva na pěstební činnost,
- rezerva na odbahnění rybníka,
- rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou,
- rezerva na vypořádání důlních škod,
- a další rezervy, u nichž zvláštní zákon uvede, že jde o náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku, která patří mezi nejčastěji vytvářené zákonné rezervy, nesmí být vytvořena na opakující se opravy či na plánové modernizace a rekonstrukce. V tomto případě se však nejedná o závazek. Dle mého názoru by tato rezerva vůbec neměla být povolena zákonem. Podniky ji tvoří s oblibou, protože se jedná o daňově uznatelný náklad. Pokud by však byl správně nastaven odpisový plán, tato rezerva by byla bezpředmětná.

Mezi účetní rezervy se řadí podle zákona o účetnictví rezerva na rizika a ztráty, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na daň z příjmů a rezerva na restrukturalizace.

Rezerva na rizika a ztráty je tvořena na předpokládaná rizika a ztráty, které vyplývají ze zkušeností z minulých let. Často se jedná o rezervu na záruční opravy. Rezerva na daň z příjmu je tvořena před sestavením řádného daňového přiznání na odhadovanou daňovou povinnost, kdy podnik ještě nemá vypočtenou daň z příjmu. Po vypořádání daně z příjmu je rezerva zrušena. Rezervu na důchody a podobné závazky vytváří účetní jednotka, pokud má vůči zaměstnanci závazek vyplácet

důchody či jiné požitky. Rezerva na restrukturalizaci, definována ČÚS č. 004, zahrnuje převážně přemístění podnikatelských aktivit do jiné oblasti či ukončení části podnikatelských aktivit, čímž výrazně mění předmět činnosti účetní jednotky. Vytvořená rezerva by neměla souviset s pokračujícími aktivitami účetní jednotky, jako jsou náklady na přeškolení nebo přemístění zaměstnanců či náklady na marketing. Rezerva by měla být využita pouze na krytí přímých nákladů podniku nutných k uskutečnění programu restrukturalizace.

4.8 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

Dotace je vykázána jen v případě jejího přijetí nebo v okamžiku, kdy je dotace schválena. Je-li dotace poskytnuta na pořízení dlouhodobého majetku, pak je snížena pořizovací cena majetku o výši poskytnuté dotace. Pokud dotace slouží k úhradě provozních nákladů, je zaúčtována do výnosů.

4.9 Snížení hodnoty aktiv

V případě dočasného snížení hodnoty vytváříme podle českých předpisů opravné položky. Opravné položky jsou vytvářeny pouze tam, kde je to ekonomicky opodstatněné. Hodnota aktiva není přímo snížena. Tvorba opravných položek je zaznamenána na opravném účtu. Současně opravné položky zvyšují náklady podniku. Při zrušení opravných položek dochází ke snížení nákladů spolu se snížením opravného účtu.

Pokud dojde k trvalému snížení hodnoty aktiv, cena aktiva je rovnou snížena. Trvalé snížení hodnoty je způsobeno vznikem mank či škod na majetku. Pokud je pohledávka nedobytná, dojde také k jejímu trvalému snížení.

4.10 Leasingy

České předpisy upřednostňují právní formu transakce před ekonomickou podstatou. Účtování leasingu je ovlivněno z velké části daňovými předpisy. V českém prostředí se leasing nejčastěji dělí na operativní a finanční. Hlavním rysem finančního leasingu je, že po skončení nájemního vztahu přechází pronajímané aktivum do vlastnictví nájemce. Pokud tato podmínka není splněna, jedná se většinou o operativní leasing.

Operativní i finanční leasing je účtován dle českých předpisů stejným způsobem. Aktivum, které je předmětem nájmu, je vždy vedeno v rozvaze pronajímatele. Tudíž pronajímatel aktivum také odpisuje. Nájemce vykazuje v průběhu nájemní smlouvy pouze časově rozlišené splátky ve výkazu zisku a ztráty. První splátka bývá vždy vyšší a podléhá časovému rozlišení. Ostatní měsíční splátky mohou být účtovány rovnou do nákladů nebo jsou spolu s první splátkou rozpouštěny do nákladů v poměrné výši celkové hodnoty leasingu.

Zákon o dani z příjmu určuje podmínky, které musí být splněny, aby nájemné u finančního leasingu mohlo být uznáno jako daňový náklad:

- doba nájmu odpovídá minimálně době odpisování majetku dle zákona o dani z příjmu, výjimku tvoří nemovitosti, které musí být pronajímány nejméně 30 let,
- vlastnická práva musí být převedena mezi pronajímatelem a nájemcem po skončení nájemní doby,
- kupní cena předmětu nájmu nesmí překročit zůstatkovou hodnotu určenou rovnoměrným odpisováním,
- odkoupený majetek zahrne poplatník do svého obchodního majetku po ukončení nájemní smlouvy.

5 Srovnání IFRS a českých předpisů

Základní principy a požadavky na vedení účetnictví obsahuje koncepční rámec dle IFRS. V našem prostředí neexistuje koncepční rámec. Hlavní požadavky jsou uvedeny v zákoně o účetnictví. Nevznikl zde však žádný celistvý pohled na chápání účetních principů, včetně definic účetních pojmů. Česká právní úprava nedefinuje výnosy a náklady na rozdíl od koncepčního rámce. IFRS rozlišují prvky výkazu úplného výsledku na „revenue“, „gains“, „expenses“ a „losses“. České předpisy si vystačí s pojmy náklady a výnosy. V našem prostředí je vytvářena pouze výsledovka, která stanovuje položky výsledku hospodaření. IFRS rozlišují výsledek hospodaření a ostatní úplný výsledek, který dohromady tvoří výkaz výsledku a ostatního úplného výsledku.

Náklady a výnosy jsou rozděleny dle českých předpisů na provozní, finanční a mimořádnou činnost. Dle IFRS jsou často rozlišovány provozní a finanční prvky výkazu, i když to standardy přímo nepodporují. Mimořádné položky nákladů a výnosů jsou zakázány dle IFRS od roku 2005.

IFRS i ČÚS umožňují prezentovat provozní náklady podle funkce nebo podle druhu. Oba účetní systémy však požadují při vykazování nákladů podle funkce současně uvádět v příloze druhové členění nákladů. Rozdílné je pouze vykazování změny stavu zásob a aktivace u druhového členění nákladů. Účty změna stavu zásob a aktivace jsou dle českých předpisů účty výnosové, na rozdíl od IFRS, kde se jedná o nákladové účty.

5.1 Výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb

IFRS se věnují výnosům z prodeje výrobků, zboží a služeb prostřednictvím IAS 18 Výnosy, IAS 11 Smlouvy o zhotovení a několika interpretací, například IFRIC 13 Věrnostní programy se zákazníky, které jsou popsány výše. Tyto standardy přesně definují, za jakých podmínek mohou být uznány výnosy z prodeje zboží, služeb či užití aktiv. České účetní předpisy nedefinují výnosy, jejich ocenění ani podmínky uznání. Výnosy jsou dle českých předpisů zaúčtovány ve většině případů v okamžiku uskutečnění účetního případu na rozdíl od IFRS, kde je pro vykazání nutno splnit

několik podmínek. IFRS požadují diskontovat pohledávku či závazek na současnou hodnotu. České účetní předpisy to až na pár výjimek nepovolují.

IFRIC 15 Dohody o výstavbě nemovitostí řeší odděleně výnosy a náklady vznikající v souvislosti s výstavbou nemovitostí. Výnosy jsou zde určeny na základě procenta rozpracovanosti zakázky. Na rozdíl od IFRS, česká účetní legislativa neřeší tento typ výnosů a nákladů a nepovoluje používání procenta rozpracovanosti zakázky. Na základě obecných účetních předpisů jsou platby přijaté od zákazníka před dokončením a vyfakturováním části či celé stavby zaznamenány ve výkazech jako přijaté zálohy.

5.2 Zaměstnanecké požitky

Zaměstnanecké požitky jsou velmi podrobně řešeny dle IAS 19. V české legislativě však nejsou upravovány žádným konkrétním právním předpisem.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky jsou dle IFRS i dle českých předpisů vykazovány stejným principem. Česká praxe vychází z obecného požadavku, ze kterého vyplývá, že náklady a výnosy jsou vykazovány v tom období, se kterým věcně a časově souvisí. Rozdílné je řešení v případě vykázání krátkodobé dovolené. Dle českých předpisů je vykázána rezerva na dovolenou. IFRS však nepovolují vykázání této rezervy a preferují zaúčtování krátkodobého závazku jako nároku zaměstnance na dovolenou.

Požitky po skončení pracovního poměru nejsou opět v českých předpisech specifikovány. Není však ani důvod tento typ požitku řešit dle českých pravidel, protože výplata důchodů zaměstnavatelem se v českém prostředí téměř nevyskytuje. IFRS specifikují způsob příspěvků a výplat důchodů prostřednictvím plánu definovaných příspěvků a plánu definovaných požitků.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky a požitky při předčasném ukončení pracovního poměru opět vycházejí v našich podmínkách z obecných principů. IFRS vykazují odškodnění při předčasném ukončení pracovního poměru jako závazek po přijetí detailního plánu. Odškodnění dle českých principů je prezentováno

jako rezerva na restrukturalizaci, pokud jde o propuštění zaměstnance z důvodu restrukturalizaci. V opačném případě je vykázána obecná rezerva.

5.3 Výpůjční náklady

Nákladové úroky jsou dle IFRS a dle ČÚP vykazovány obdobným způsobem, buď aktivací do pořizovací ceny aktiva, nebo rovnou do nákladů v období vzniku. Významný rozdíl však spočívá v benevolenci předpisů. IFRS nařizují zahrnout výpůjční náklady do ceny aktiva, pokud přijatý úvěr souvisí s pořízením majetku. V opačném případě jsou úroky povinně prezentovány ve výkazu zisku a ztráty jako náklad období. „V české právní úpravě dosud existuje možnost volby alternativy pro zachycení výpůjčních nákladů:

- zachytit vynaložené úroky z úvěrů do okamžiku uvedení aktiva do užívání jako náklad období,
- aktivovat úroky z úvěrů vynaložené do okamžiku uvedení aktiva do užívání jako součást pořizovací ceny.“ (Bohušová, 2008, str. 244)

Úrokové náklady dle IFRS jsou počítány efektivní úrokovou sazbou, kdežto úroky na základě českých předpisů stanovuje lineární úroková sazba.

5.4 Pozemky, budovy a zařízení

Při účtování pozemků, budov a zařízení vznikají dva podstatné typy nákladů, následné výdaje a odpisy. Následné výdaje se dle IAS 16 příliš neliší od pořizovacích nákladů aktiva. Musí stejně jako pořizovací náklady splňovat podmínky pro uznání aktiva, jinak jsou zahrnuty do nákladů období. Následné výdaje se liší od pořizovacích nákladů pouze tím, že jsou vynaloženy až v době, kdy už aktivum podnik používá. Podle českých předpisů jsou označovány jako technické zhodnocení. Technické zhodnocení dle ČÚP je aktivováno pouze, pokud splňuje podmínky stanovené daňovými předpisy. Pokud tyto podmínky nejsou dodrženy, musí se rovnou objevit v nákladech. Proto se v praxi běžně stává, že podle českých předpisů by byl zaúčtován náklad na generální opravu či významnou údržbu do výkazu zisku a ztráty, ale podle IAS 16 by byla zahrnuta tato oprava či údržba do ceny aktiva, pokud by splňovala kriteria pro vykázání aktiv v rozvaze. Je nutné si v této souvislosti uvědomit,

že zbývající účetní hodnota pořizovacích nákladů na předcházející opravu nebo účetní hodnota vyměněné významné částí aktiva při údržbě, musí být odúčtována.

V oblasti odpisů dochází k vzájemnému sblížování IFRS a ČÚS. Od roku 2009 je možné v českém prostředí používat zbytkovou hodnotu a od roku 2010 je možné používat komponentní odpisování. Typy účetních odpisů jsou v obou účetních systémech srovnatelné. České podniky však často místo účetních odpisů stanovují pouze daňové odpisy, které jsou podle daňových zákonů povinné. Tím si ulehčují systém účtování. Daňové odpisy však potom zkreslují výsledek hospodaření.

5.5 Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva jsou dle IFRS a dle ČÚP definována naprosto rozdílně. Podle IFRS jsou za nehmotná aktiva považována identifikovatelná aktiva bez fyzické podstaty. ČÚP určují hrubý výčet nehmotných aktiv, jejichž doba použitelnosti musí být delší než jeden rok a jejich pořizovací cena vyšší než limit stanovený podnikem.

Rozdílné zachycení v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku se týká zejména zřizovacích výdajů a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje. Zřizovací výdaje jsou dle českých předpisů aktivovány jako položka dlouhodobého majetku a následně jsou odpisovány. Na základě IFRS nejsou však zřizovací výdaje součástí dlouhodobého majetku, protože nesplňují definici pro uznání. Zřizovací výdaje jsou zúčtovány rovnou do nákladů. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jsou dle českých předpisů zahrnovány do aktiv, pokud jsou samostatně nakoupeny nebo jsou vyrobeny v podniku a určeny k opakovanému prodeji. IAS 38 rozlišují fázi výzkumu a vývoje. Výdaje na výzkum jsou dle IAS účtovány jako náklad období, na rozdíl od výdajů na vývoj, které mohou být zaúčtovány do aktiv, pokud splňují určitá kritéria.

IFRS rozlišují nehmotná aktiva s určitelnou dobou použitelnosti a s neurčitelnou dobou použitelnosti. V českém prostředí je vždy doba použitelnosti u dlouhodobých nehmotných aktiv určitelná. Nehmotná aktiva jsou odpisována jak podle českých předpisů tak podle IFRS. Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti však nelze odpisovat. Do českých účetních předpisů opět značně zasahují daňové předpisy, v tomto případě daňové odpisy.

5.6 Rezervy, podmíněné položky a přísliby

Rezervy jsou chápány obdobně v obou účetních prostředích. Jde o závazek, u kterého není jistá částka nebo období vypořádání. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva nejsou dle českých účetních předpisů definována na rozdíl od IFRS.

V našem prostředí se rezervy dělí na zákonné a účetní. Zákonné rezervy jsou vytvářeny na základě daňových či jiných neúčetních předpisů. Mezi nejčastěji tvořenou zákonnou rezervu se řadí rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Tato rezerva však neodpovídá požadavkům IFRS, protože v období vytvoření rezervy neexistuje závazek, jak již bylo zmíněno výše.

Účetní rezervy dle ČÚP se více přibližují IFRS. Rezerva na restrukturalizaci je v obou účetních systémech tvořena podobným způsobem, IFRS však požadují splnění přísnějších podmínek při vytváření rezervy. „*Rezerva na daň z příjmů, tak jak ji definují české účetní předpisy, se podle IFRS obvykle nevykazuje jako rezerva, ale jako závazek.*“ (Ernst & Young, 2006, str. 88) Rezerva na nevýhodné smlouvy je popisována standardem IAS 37. Jde o rezervu na budoucí provozní ztráty. V českém prostředí lze tuto rezervu přirovnat k rezervám na rizika a ztráty.

5.7 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

IFRS vyžadují při vykazování dotací mít jistotu přijetí dotace. České předpisy na tento požadavek příliš důraz nekladou. Proto v případě nepřijetí dotace, musí být dle českých předpisů zrušeno původní zaúčtování dotace, na rozdíl od IFRS, kde tato dotace nebude vůbec vykázána.

Dotace určená na pořízení majetku snižuje pořizovací cenu majetku. IFRS však povolují možnost volby mezi snížením ceny majetku nebo zvýšením odložených výnosů. Dotace, která slouží k úhradě provozních nákladů, je dle českých předpisů zaúčtována do výnosů. IFRS opět nabízejí možnost volby, dotace jsou vykázány jako snížení souvisejících nákladů nebo zvýšení výnosů.

5.8 Snížení hodnoty aktiv

Dle českých účetních předpisů je testováno snížení hodnoty vždy k rozvahovému datu u všech aktiv. IFRS požadují, aby toto testování bylo provedeno pouze u aktiv, u kterých existují náznaky snížení hodnoty aktiv. Každý rok musí být testovány dle IFRS pouze vybrané položky aktiv.

V našem prostředí je potřebné už při vykazování snížení hodnoty aktiv rozhodnout, zda toto snížení je trvalé či pouze přechodné. IFRS toto dělení nepreferují, umožňují vždy při pominutí důvodů zvýšit ocenění aktiva. Zvýšení nikdy nesmí přesáhnout původní ocenění.

5.9 Leasingy

Jak české předpisy, tak IFRS rozdělují leasing v první řadě na finanční a operativní. Vykazování leasingů představuje nejvýraznější rozdíly mezi českými předpisy a IFRS. Finanční leasing je dle českých předpisů vykazován, pokud předmět nájmu přechází na konci nájemní doby na nájemce. IFRS určuje několik indikátorů, které musí být splněny, aby leasing byl definován jako finanční. Dle IFRS nemusí předmět nájmu přecházet na nájemce.

Pronajaté aktivum je dle českých předpisů vykazováno vždy v rozvaze pronajímatele. České předpisy sice rozlišují finanční a operativní leasing, ale účtování je u obou druhů leasingů totožné. IFRS uplatňují rozdílné zachycení u finančního a operativního leasingu. Finanční leasing převádí všechna podstatná rizika a odměny s vlastnictvím aktiva na nájemce. Proto je aktivum vedeno u nájemce a pronajímatel vykazuje v rozvaze pouze pohledávku. Toto účtování vyplývá zejména z toho, že IFRS upřednostňují „obsah nad formou“, kdežto české předpisy staví do popředí právní formu.

6 Praktická část

Praktickou část diplomové práce věnuji rozboru výkazu zisku a ztráty společnosti České dráhy, a.s. Jako zdroj mi poslouží účetní závěrka vydaná za kalendářní rok 2011, jelikož účetní závěrka za rok 2012 společnost zatím nezveřejnila. Společnost ČD vytváří individuální účetní výkazy jak dle IFRS, tak i podle českých předpisů. Současně jako mateřská společnost musí vytvářet konsolidované účetní výkazy za celou skupinu. Konsolidované účetní výkazy jsou sestaveny na základě pravidel IFRS, jelikož během roku 2011 emitovala mateřská společnost dluhopisy kótované na Lucemburské burze. Z toho vyplývá na základě zákona o účetnictví, že společnost musí uveřejňovat konsolidované i individuální účetní výkazy na základě pravidel IFRS. Pro daňové účely musí společnost sestavovat individuální výkazy dle českých účetních pravidel, nemá však povinnost je publikovat. I přesto je individuální účetní závěrka podle českých předpisů součástí zveřejněné výroční zprávy.

Ve své praktické části se pokusím srovnat individuální výkaz zisku a ztráty dle IFRS a dle českých účetních předpisů. Nejprve stručně představím společnost České dráhy, a.s. Dále provedu rozbor účetních zásad používaných pro sestavení výkazů ve společnosti, aby následné srovnání bylo srozumitelné. Srovnání provedu jak mezi českými účetními pravidly a pravidly IFRS, tak také meziročně s rokem 2010.

6.1 Představení účetní jednotky

Společnost České dráhy, a.s. je jednou z největších českých firem s téměř 16 tisíci zaměstnanci. Provozuje jak osobní, tak nákladní železniční dopravu. Skupina České dráhy zahrnuje mateřský podnik České dráhy a.s. a mnoho dceřiných společností. Mimo poskytování drážní dopravy poskytuje skupina ČD také telematické služby, vzdělávání, zdravotnictví, provoz, servis, údržbu, vývoj a výzkum, provoz cestovní kanceláře a pronájem reklamy. Mezi nejvýznamnější dceřiné společnosti se řadí:

- ČD Cargo, a. s.
- ČD-Telematika a. s.,
- Dopravní vzdělávací institut, a. s.,
- DPOV, a. s. („Dílny pro opravy vozidel“),

- Výzkumný Ústav Železniční a. s.,
- ČD Travel s. r. o.,
- RAILREKLAM spol. s r. o.,
- RailReal a. s.,
- ČD Reality a. s.,
- Žižkov Station Development a. s.,
- ČD – Informační Systémy, a. s.
- Centrum Holešovice, a.s.

Nejvýznamnější dceřiná společnost ČD Cargo, a.s., zabezpečuje železniční nákladní přepravu. Denně transportuje díky železniční síti asi 25 tisíc vozů s různorodým zbožím. Dceřiná společnost ČD – Telematika a.s. poskytuje ICT řešení, služby v oblasti správy, údržby a výstavby telekomunikačních systémů. Dopravní vzdělávací institut, a. s. má za úkol výuku a vzdělávání odborníků v oblasti dopravy. Nejenom v rámci ČD nabízí dceřiná společnost Dílny pro opravu kolejových vozidel zajištění provozu železničních kolejových vozidel, jejich údržbu a ošetření. Úkolem společnosti Výzkumný ústav Železniční, a. s. je zajištění odborných služeb a komplexního řešení v posuzování, zkušebnictví a poradenství pro železniční systémy a drážní dopravu. Cestovní kancelář ČD Travel, s.r.o. zajišťuje pro zaměstnance ČD i pro ostatní zákazníky tuzemské a zahraniční zájezdy nejen vlakovou dopravou, ale i leteckou, autobusovou a vlastní. Umístění reklam na vlakové soupravy, či na vlaková nádraží spravuje společnost Railreklam, s.r.o. Předmětem podnikání společnosti RailReal a.s. a společnosti Žižkov Station Development a.s. je developerský rozvoj v lokalitě Nákladové nádraží Žižkov. Posláním společnosti ČD Reality představuje revitalizaci zastaralých železničních stanic. ČD – Informační Systémy, a. s. poskytuje komplexní ICT služby z oblasti drážní dopravy. Centrum Holešovice, a.s. zaopatřuje v oblasti Praha-Holešovice a přilehlých oblastech developerský rozvoj.

Česká dráhy prošly dlouhým a zajímavým vývojem. Československé státní dráhy s. o. byly rozděleny 1. ledna 1993 na Železnice Slovenskej republiky a na České dráhy s. o. České dráhy byly založeny jako státní provozovatel železniční dopravy všech celostátních a většiny regionálních drah spolu s podnikáním v přepravě osob a zboží. Státní organizace České dráhy byla rozdělena 1. ledna 2003 na akciovou společnost

České dráhy a státní organizaci Správa železniční dopravní cesty. Správa železniční dopravní cesty od roku 2008 převzala od ČD provoz drah a roku 2011 odkoupila řízení dopravy. Jediným akcionářem ČD je Česká republika. Společnost ČD neměla v minulosti žádnou konkurenci v oblasti drážní dopravy. V posledních letech však došlo k mnoha změnám, a proto vznikla řada konkurenčních podniků. Mezi konkurenční podniky se řadí Leo Express a RegioJet.

6.2 Výkaz zisku a ztráty společnosti České dráhy, a.s.

6.2.1 Účetní zásady a postupy

Účetní závěrka je sestavována v plném rozsahu jak dle českých předpisů, tak současně i dle IFRS. Od roku 2010 začala společnost ČD sestavovat účetní výkazy podle IFRS. Do roku 2009 používala výhradně pro vytváření účetních výkazů české účetní předpisy. Účetním obdobím je stanoveno shodně s kalendářním rokem. Účetní závěrka je oceňována převážně historickými cenami, s výjimkou některých finančních nástrojů. Při sestavování účetní závěrky jsou dodržovány veškeré zásady pro vykazování účetních případů, zejména zásada účtování ve věcné a časové souvislosti, zásada opatrnosti a předpoklad trvání podniku.

Součástí účetní závěrky dle českých předpisů společnosti ČD je:

- výkaz o finanční situaci,
- výsledovka,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- příloha.

Dle IFRS je sestavován vedle výsledovky navíc výkaz o úplném výsledku. V obou případech je výsledovka sestavována v druhovém členění nákladů. Výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz o peněžních tocích je sestavován povinně jak dle českých předpisů tak i podle IFRS. IFRS stanovují tuto povinnost pro všechny podniky. České účetní předpisy stanovují tuto povinnost pro podniky, u kterých výše aktiv přesáhla 40 000 000 Kč a zároveň výše úhrnu čistého obrátu za rok překročila 80 000 000 Kč za běžné a předcházející období. Pokud by tyto podmínky společnost ČD nesplňovala, mohla by sama rozhodnout, zda vytvářet tyto dva výkazy či ne.

6.2.2 Výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb

Tržby z vlastních výkonů a služeb jsou dle IFRS prezentovány pod položkou Tržby z hlavní činnosti. Tyto tržby se však velmi odlišují od položky Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb dle ČÚP. To je způsobeno několika příčinami. Tržby z hlavní činnosti dle IFRS obsahují dotace ze státního rozpočtu a rozpočtu krajů, ale nezahrnují tržby ze zajištění SŽDS/obsluha dráhy, na rozdíl od tržeb dle ČÚP. Jelikož obsluha dráhy byla k 1. 9. 2011 prodána SŽDC, tržby za zajištění SŽDC/obsluha dráhy se dle IFRS skrývají pod položkou zisk z ukončených činností.

Tabulka č. 1: Tržby z hlavní činnosti dle IFRS (v tis. Kč)

Tržby z hlavní činnosti	2011	2010
Tržby z osobní přepravy - jízdné	6 844 060	6 610 762
- Přeprava cestujících vnitrostátní	5 037 608	4 792 985
- Přeprava cestujících mezinárodní	1 806 452	1 817 777
Tržby z osobní přepravy - úhrady od objednatelů veřejné služby	12 257 504	12 111 113
- Úhrada ze státního rozpočtu	4 081 091	4 075 037
- Úhrada z rozpočtu krajů	8 176 413	8 036 076
Ostatní tržby z hlavní činnosti	20 645	0
Celkem	19 122 209	18 721 875

Tabulka č. 2: Tržby za vlastní výkony a služby dle ČÚP (v tis. Kč)

Tržby za vlastní výkony a služby	2011	2010
Tržby z osobní přepravy	6 716 768	6 516 406
Tržby z ostatní přepravy	28 979	34 512
Tržby za zajištění SŽDC/obsluha dráhy	3 266 666	5 194 373
Tržby za ostatní služby	1 105 056	1 110 294
Celkem	11 117 469	12 855 585

6.2.3 Zaměstnanecké požitky

Závazky k zaměstnancům činí dle IFRS 717 215 tis. Kč, ke konci předchozího roku čítali 1 130 823 tis. Závazky k zaměstnancům dle českých předpisů činí 437 507 tisíc, předchozí rok dosahovaly 833 453 tisíc. Náklady na zaměstnanecké požitky zahrnují převážně mzdové náklady, odvody zaměstnavatele na zákonné zdravotní pojištění a sociální a důchodové zabezpečení a náklady na ostatní zaměstnanecké požitky vyplývající z kolektivní smlouvy. Dle českých účetních předpisů nejsou samostatně vykazovány položky požitky vyplývající z kolektivní smlouvy a ostatní náklady na zaměstnanecké požitky. Dle mého názoru tyto požitky jsou dle českých předpisů

zahrnutý do ostatních sociálních nákladů. Náklady na zaměstnanecké požitky, zejména mzdové náklady, jsou dle ČÚP podstatně vyšší než dle IFRS.

Tabulka č. 3: Náklady na zaměstnanecké požitky (v tis. Kč)

Náklady na zaměstnanecké požitky	IFRS		ČÚP	
	2011	2010	2011	2010
Mzdové náklady	-5 521 037	-5 701 319	-7 676 321	-9 531 408
Odstupné	-67 116	-328 642	-	-
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	-1 824 942	-1 925 157	-2 520 743	-3 034 310
Požitky vyplývající z kolektivní smlouvy	-72 793	-97 956	-	-
Ostatní sociální náklady	-290 221	-290 785	-412 221	-486 784
Ostatní náklady na zaměstnanecké požitky	-5 650	-5 820	-	-
Celkem	-7 781 759	-8 349 679	-10 609 285	-13 052 502

Společnost tvoří dle IFRS rezervu na zaměstnanecké benefity, která je stanovena pojistně-matematickým modelem, vycházejícím z aktuálních zaměstnaneckých dat, statistických podkladů a parametrů kvalifikovaných odhadů. Výše rezervy se změní, pokud dojde ke změně očekávaných parametrů. Myslím si, že rezervy na zaměstnanecké benefity dle IFRS se skrývají v rozvahové položce rezerva na zaměstnanecké požitky. Dle českých předpisů je tvořena nově od roku 2011 také rezerva na zaměstnanecké benefity, která je vykázána jako samostatná položka. Vedle této rezervy je vytvářena rezerva na nevybranou dovolenou, která je odhadována ve výši budoucích peněžních výdajů na nevybranou dovolenou. Překvapilo mě, že tato rezerva je prezentována také v příloze účetní závěrky dle IFRS ve stejné výši jako dle českých účetních předpisů, protože IAS 19 preferuje vykázání závazku na dovolenou místo rezervy. Dále tvoří společnost dle IFRS rezervu na zaměstnanecké požitky vyplácenou při dosažení životního jubilea, při odchodu do důchodu a na krytí léčebných výloh. Při odhadu této rezervy je aplikován pojistně-matematický model využívající fakta o zaměstnancích, parametry kvalifikovaného odhadu a dostupná statistická data. Dle českých předpisů je tvořena rezerva na plnění z titulu odškodňování pracovních úrazů, nemocí z povolání a příplatky k důchodům některých bývalých zaměstnanců. Tato rezerva je formována statistických vyhodnocením historických údajů ve výši současné hodnoty očekávaných budoucích nárokových plateb. Z účetní závěrky dle ČÚP není jasné, ve které položce rezerv se

skrývá rezerva na plnění odškodňování pracovních úrazů, nemocí z povolání a příplatky k důchodům některých bývalých zaměstnanců.

Tabulka č. 4: Rezervy týkající se zaměstnaneckých požitků (v tis. Kč)

Rezervy	IFRS		ČÚP	
	2011	2010	2011	2010
Rezerva na nevybranou dovolenou	41 488	52 693	41 488	52 693
Rezerva na zaměstnanecké benefity	-	-	80 000	0
Rezerva na zaměstnanecké požitky	239 105	448 475	-	-
Celkem	280 593	501 168	121 488	52 693

Dle IFRS jsou zaměstnanecké požitky klíčového managementu prezentovány v příloze účetní závěrky pod jednou položkou Krátkodobé zaměstnanecké požitky. Dle ČÚP jsou rozepsány v příloze náklady na zaměstnanecké požitky klíčového managementu do tří položek. Klíčového managementu je vedle peněžní mzdy poskytnuta také naturální mzda ve formě užití automobilů k soukromým účelům.

Tabulka č. 5: Zaměstnanecké požitky klíčového managementu (v tis. Kč)

Zaměstnanecké požitky klíčového managementu	IFRS		ČÚP	
	2011	2010	2011	2010
Mzdové náklady	-	-	-152 075	-182 310
Sociální a zdravotní zabezpečení	-	-	-36 325	-41 394
Ostatní náklady	-	-	-5 650	-5 849
Celkem	-84 056	-104 099	-194 050	-229 553

6.2.4 Výpůjční náklady

Výpůjční náklady jsou uvedeny ve výsledovce sestavené dle IFRS pod položkou finanční náklady. Jak už bylo uvedeno výše, IFRS nerozlišují náklady na finanční a provozní, ale i přesto mnoho podniků toto rozdělení nákladů využívá. Úvěry a půjčky společnosti jsou oceňovány dle IFRS zůstatkovou hodnotou za použití metody efektivní úrokové míry, výnosy a náklady z úvěrů a půjček se stanovují na základě efektivní úrokové míry dluhových nástrojů.

Výpůjční náklady určené k pořízení aktiva jsou zahrnuty do ceny aktiva. Ostatní výpůjční náklady se uvedou rovnou do výsledku hospodaření. Toto pravidlo je závazné pro účetní závěrku sestavenou dle IFRS. České účetní předpisy dovolují větší benevolenci. Úroky vynaložené na pořízení aktiva mohou být kapitalizovány

do pořizovací ceny aktiva nebo se mohou vykázat rovnou do nákladů. Společnost ČD si určila ve výsledovce podle českých předpisů, že úroky vynaložené na pořízení aktiva, vstoupí do ceny aktiva. Ostatní výpůjční náklady jsou vždy vykázány rovnou ve výsledku hospodaření běžného období.

Společnost EUROFIMA poskytla dlouhodobou půjčku společnosti ČD na financování nákupu kolejových vozidel. Úroky z tohoto úvěru se zahrnují do pořizovací ceny kolejových vozidel ve výši 12 259 tis. Kč v roce 2011. Úroková míra je určena referenční sazbou Euribor. V roce 2009 společnost emitovala dluhopisy, výše kapitalizovaných úroků v roce 2011 činí 33 454 tis. Kč a dále emitovala Eurobondy, výše kapitalizovaných úroků je 72 125 tis. Kč. Do výpůjčních nákladů jsou zahrnuty také úroky a poplatky z dlouhodobého bankovního úvěru od ČSOB ve výši 18 040 tis. Kč. Tyto výpůjční náklady jsou zahrnuty do pořizovací ceny elektrických jednotek řady 680. Po zařazení do užívání budou výpůjční náklady součástí nákladů běžného období.

Pokud srovnáme nákladové úroky stanovené podle českých předpisů ve výši 301 140 tis. Kč s úroky dle IFRS ve výši 405 715 tis. Kč, vidíme značný rozdíl. Nákladové úroky dle českých předpisů nezahrnují úroky ze závazků z finančního leasingu na rozdíl od IFRS. Dle českých předpisů jsou tyto náklady součástí nákladové položky služby. Další rozdíl v nákladových úrocích je dle mého názoru dán tím, že české účetní předpisy stanovují úroky lineární úrokovou sazbou na rozdíl od IFRS, kde jsou stanoveny efektivní úrokovou sazbou.

Tabulka č. 6: Výpůjční náklady (v tis. Kč)

Výpůjční náklady	IFRS		ČÚP	
	2011	2010	2011	2010
Úroky z bankovních kontokorentních účtů a úvěrů	-3 235	-6 195	-	-
Úroky z úvěru od ČSOB a z půjček od společnosti Eurofima	-61 554	-62 708	-	-
Úroky z vydaných dluhopisů	-271 564	-105 573	-	-
Úroky ze závazků z finančního leasingu	-88 318	-38 351	-	-
Ostatní úroky	-98 882	-26 897	-	-
-částky zahrnuté do pořizovacích nákladů způsobilého aktiva	117 838	105 573	-	-
Celkem	-405 715	-134 151	-301 140	-95 800

6.2.5 Dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva

ČD aktivují dle IFRS významné opravy na kolejových vozidlech jako samostatné položky. Tyto položky jsou odpisovány prostřednictvím komponentního odpisování průměrně 6 let. Opravy a udržování jsou zahrnuty v položce Výkonová spotřeba dle IFRS a v položce Služby dle ČÚP ve výkazu zisku a ztráty. Rozdílná výše oprav a udržování vykázaných ve výkazu zisku a ztráty je způsobena dle mého názoru tím, že dle IFRS se část významných oprav aktivuje do dlouhodobého majetku na rozdíl od ČÚP, kde jsou veškeré opravy a udržování vykázané v nákladech.

Tabulka č. 7: Opravy a udržování (v tis. Kč)

Náklad	IFRS		ČÚP	
	2011	2010	2011	2010
Opravy a udržování	-619 869	-631 667	-1 768 629	-1 979 388

Odpisy dle IFRS se určují z pořizovací ceny aktiva sníženou o zbytkovou hodnotu metodou lineárních odpisů. Pro výpočet odpisů se používají tyto doby životnosti:

- budovy 30 – 50 let
- stavby 20 – 50 let
- lokomotivy 20 – 30 let
- osobní vozy 20 – 30 let
- nákladní vozy 25 – 33 let
- stroje a zařízení 8 – 20 let

Příloha účetní závěrky dle ČÚP neinformuje uživatele o stanovení odpisů v účetní jednotce. Odlišná výše odpisů může být dle mého názoru způsobena různým stanovením doby životnosti a také tím, že IFRS a ČÚP vykazují odlišnou výši dlouhodobých odpisovatelných aktiv.

Tabulka č. 8: Odpisy (v tis. Kč)

Odpisy	IFRS		ČÚP	
	2011	2010	2011	2010
Odpisy pozemků, budov a zařízení	-3 381 452	-3 030 233	-	-
Odpisy investic do nemovitostí	-74 317	-68 764	-	-
Odpisy nehmotných aktiv	-141 571	-171 521	-	-
Celkem	-3 597 340	-3 270 518	-2 217 244	-2 064 559

6.2.6 Rezervy

Společnost ČD tvoří dle IFRS rezervy na zaměstnanecké požitky, zaměstnanecké benefity a na nevybranou dovolenou, jak už je zmíněno výše v kapitole týkající se nákladů na zaměstnanecké požitky. Mimo těchto rezerv jsou tvořeny rezervy také na odstranění ekologické zátěže, na soudní spory a na renty. Rezerva na odstranění ekologické zátěže je formována na sanaci oblasti v Brodku u Přerova. Rezerva na soudní spory je tvořena zejména na pokutu od Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže z roku 2007 za nedodržení pravidel hospodářské soutěže v oblasti nákladní přepravy. Rezerva dle IFRS se zúčtuje na nákladový účet takového druhu, kterého se týká. V příloze účetní závěrky sice není určeno, na jaké nákladové účty je změna stavu rezerv vykazována, ale u některých rezerv to lze snadno odvodit. Rezerva na zaměstnanecké požitky, na zaměstnanecké benefity a na nevybranou dovolenou je zúčtována na nákladový účet zaměstnanecké požitky. Dále je v příloze uvedeno, že součástí položky ostatní provozní zisky je změna stavu ostatních rezerv ve výši 36 112 tis. Kč. Kterých rezerv se tato změna přesně týká, není však nikde v příloze uvedeno.

Tabulka č. 9: Rezervy dle IFRS (v tis. Kč)

Rezervy	Zůstatek k 1. 1. 2010	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2010	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2011
Rezerva na renty	10 653	11 223	10 653	11 223	0	3 001	8 222
Rezerva na soudní spory	26 687	275 601	26 687	275 601	5 917	12 680	268 838
Rezervy na nevybranou dovolenou	52 693	47 645	52 693	47 645	41 488	47 645	41 488
Rezerva na odstranění ekologické zátěže	226 737	0	3 034	223 703	0	150 035	73 668
Rezerva na zaměstnanecké požitky	448 475	109 292	162 279	395 488	81 873	238 256	239 105
Celkem	765 245	443 761	255 346	953 660	129 278	451 617	631 321

Dle ČÚP je tvořena také rezerva na zaměstnanecké benefity, na nevybranou dovolenou, na odstranění ekologické zátěže a na soudní spory. Všechny tyto rezervy jsou účetní, a proto jsou vykázány v rozvaze pod položkou ostatní rezervy. Změna stavu rezerv dle ČÚP ve výši 43 889 tis. je podstatně nižší než změna stavu rezerv dle IFRS. To je způsobeno zejména tím, že dle ČÚP netvoří rezervy na zaměstnanecké požitky v takové výši jako dle IFRS.

Tabulka č. 10: Rezervy dle ČÚP (v tis. Kč)

Rezervy	Zůstatek k 1. 1. 2010	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2010	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2011
Rezerva na renty	10 653	11 223	10 653	11 223	0	3 001	8 222
Rezerva na soudní spory	26 687	275 601	26 687	275 601	5 917	12 680	268 838
Rezervy na nevybranou dovolenou	52 693	47 645	52 693	47 645	41 488	47 645	41 488
Rezerva na odstranění ekologické zátěže	35 130	30 874	35 130	30 874	0	20 190	10 684
Rezerva na zaměstnanecké benefity	0	0	0	0	80 000	0	80 000
Celkem	125 163	365 343	125 163	365 343	127 405	83 516	409 232

6.2.7 Státní dotace

Státní dotace určená na pořízení dlouhodobého aktiva snižuje pořizovací hodnotu aktiva jak dle českých předpisů, kde je to povinností podniku vyplývající z ČÚP, tak i dle IFRS, kde je to volbou podniku. Investiční dotace byla v roce 2011 ve výši 850 tis. Kč. Dotace sloužící k úhradě provozních nákladů jsou zaúčtovány v obou účetních závěrkách do výnosů. Pokud dotace slouží k úhradě již vzniklých nákladů, potom výnos je vykázán současně s vykázáním pohledávky.

Dle IFRS je ztráta z osobní přepravy hrazená ze státního rozpočtu a rozpočtu krajů uvedena v tržbách z hlavní činnosti. ČÚP ztrátu z osobní přepravy hrazenou ze státního rozpočtu a rozpočtu krajů zahrnují do ostatních provozních výnosů. Ostatní dotace jsou v obou účetních závěrkách uvedeny pod položkou ostatní provozní výnosy. Ostatní dotace jsou dle ČÚP vykázány vyšší než ostatní dotace dle IFRS. Z účetní závěrky není jasné, proč tomu tak je. Dle mého názoru by tento rozdíl mohl

být způsoben tím, že IFRS vyžadují při vykazování dotací mít jistotu přijetí dotace, ČÚP jsou v tomto směru více benevolentní. Tudíž může dojít k tomu, že v českém výkazu zisku a ztráty je dotace vykázána, ale dle IFRS nikoliv.

Tabulka č. 11: Státní dotace (v tis. Kč)

Výnosy z poskytnutých dotací	IFRS		ČÚP	
	2011	2010	2011	2010
Ostatní dotace	597	2 444	209 418	267 130
Úhrada ztráty z osobní dopravy ze státního rozpočtu	4 081 413	4 075 037	4 081 413	4 075 037
Úhrada ztráty z osobní dopravy z rozpočtu krajů	8 176 413	8 036 076	8 182 886	8 036 076
Celkem	12 258 423	12 113 557	12 473 717	12 378 243

6.2.8 Snížení hodnoty aktiv

Pozemky, budovy a zařízení, nedokončené investice, zásoby se evidují v pořizovacích nákladech snížené o kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Ztráty ze snížení hodnoty dle IFRS jsou součástí ostatních provozních nákladů. Ostatní provozní náklady jsou vykázány ve výsledovce pod položkou ostatní provozní zisky. Změna stavu opravných položek dle ČÚP je vykázána ve výkazu zisku a ztráty jako samostatná položka. Nepatrné rozdíly v meziročních změnách stavu ztrát ze snížení hodnoty dle IFRS a dle ČÚP jsou dle mého názoru dány odlišnou výši pořizovacích cen aktiv.

Dopravní prostředky zahrnují převážně kolejová vozidla k provozování osobní železniční dopravy. Dopravní prostředky s nejvyšší ztrátou ze snížení hodnoty (opravnou položkou dle ČÚP) jsou jednotky s výkyvnými skříněmi řady 680 (Pendolino). Ztráta ze snížení hodnoty (opravná položka) je určena rozdílem mezi účetní zůstatkovou hodnotou a čistým výnosem z prodeje daného majetku. K 31. 12. 2011 byla tato ztráta ve výši 719 340 tis. Kč. Tato ztráta (opravná položka) postupem času klesá z důvodu rozvoje železniční dopravy v regionu a zlepšení provozního využití jednotek.

Ke každému druhu zásob je stanoveno procento odhadující přechodné snížení hodnoty v případě, že zásoby budou prodány za nižší cenu, než je pořizovací cena nebo nebudou využity pro vlastní činnost účetní jednotky. Ztráta ze snížení hodnoty pohledávek z obchodních vztahů (opravná položka) je vykázána u pohledávek

splatných déle jak 6 měsíců ve výši 20 % pohledávek. K pohledávkám do 30 000 Kč, které jsou po splatnosti déle než 12 měsíců, je tvořena opravná položka ve výši 100 %. Je-li dlužník v insolvenčním řízení nebo bylo-li zahájeno soudní řízení, je formována opravná položka ve výši 100 %. Opravné položky nejsou vytvářeny k pohledávkám vůči dceřiným společnostem a SŽDC.

Tabulka č. 12: Snížení hodnoty (v tis. Kč)

Změna stavu opravných položek (snížení hodnoty)	IFRS		ČÚP	
	2011	2010	2011	2010
Pozemky	0	3	0	-440
Stavby	10 044	4 151	11 899	5 430
Samostatné movité věci	232 411	191 096	232 411	191 096
- Stroje a zařízení a inventář	92	67	92	67
- Dopravní prostředky	232 319	191 029	232 319	191 029
Investice do nemovitostí	2 731	-1 344	-	-
Zásoby	746	-493	740	-496
Pohledávky z obchodních vztahů	-7 046	44 227	199 558	-185 457
Celkem	238 886	237 640	444 608	10 133

6.2.9 Leasingy

Společnost ČD si pronajímá kancelářské vybavení, dopravní prostředky a nebytové prostory prostřednictvím operativního leasingu. Jako pronajímatel v případě operativního leasingu figuruje společnost ČD u movitého majetku a u investic do nemovitého majetku. Majetek v operativním pronájmu je klasifikován ve stejné výši jak dle IFRS tak dle ČÚP. Dle IFRS jsou náklady vyplývající z operativního leasingu součástí výkonové spotřeby. Dle ČÚP jsou náklady vznikající z operativního leasingu součástí položky služby, výnosy jsou zahrnuty do tržeb za vlastní výkony a služby.

Kolejová vozidla s dobou leasingu 10 a více let jsou pronajata formou finančního leasingu k užívání. Společnost ČD pronajala prostřednictvím finančního leasingu výpravní budovu na nádraží Brno-hlavní nádraží. Dle IFRS jsou nákladové úroky z finančního pronájmu součástí finančních nákladů. Dle ČÚP jsou nákladové úroky z finančního leasingu zahrnuty v položce služby a výnosové úroky v tržbách za vlastní výkony a služby.

Tabulka č. 13: Leasing (v tis. Kč)

Výnosy a náklady týkající se leasingu	2011	2010
Úroky ze závazků z finančního leasingu	-88 318	-38 351
Náklady z operativního leasingu	-49 676	-50 297
Výnosy z operativního leasingu - investice do nemovitostí	550 535	569 557
Náklady z operativního leasingu - investice do nemovitostí	-194 844	-211 573
Výnosy z operativního leasingu - movitý majetek	62 416	67 239

6.2.10 Ostatní úplný výsledek za období

Ve výkazu o úplném výsledku dle IFRS ostatní úplný výsledek zahrnuje pouze položku zajištění peněžních toků v celkové výši -31 476 tis. Kč. Účinná část reálné hodnoty se vykazuje v ostatním úplném výsledku a současně ve fondu ze zajištění peněžních toků. Neúčinná část reálné hodnoty finančních derivátů se vykazuje do výsledku hospodaření, jelikož nesplňuje kritéria zajištění peněžních toků. K položce zajištění peněžních toků je přiřazena daň ze zisku, která je nazvaná daní z příjmu. Jak bylo uvedeno výše, jedná se o český zvyk. Jelikož je společnost ČD českou společností, pojem daň z příjmu uvádí i ve výkazu zisku a ztráty dle IFRS, i když by měla správně uvádět daň ze zisku.

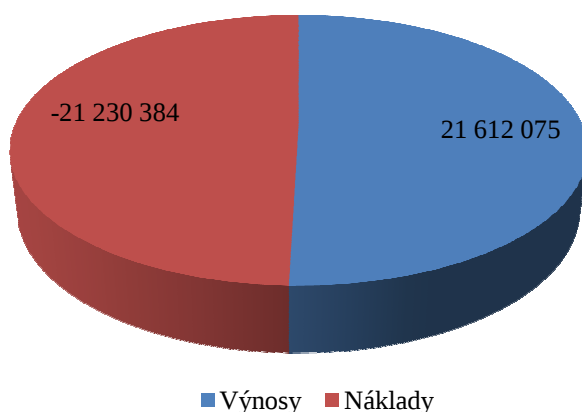
6.2.11 Analýza hospodářského výsledku

Letmý pohled na výkaz zisku a ztráty dle ČÚP a dle IFRS stačí na to, aby si uživatel účetní závěrky všiml, že oba výkazy se liší jak ve struktuře výkazu, tak i ve výši jednotlivých položek. Proto je zřejmé, že i konečný výsledek hospodaření je rozdílný. Výsledek hospodaření je dle IFRS vyšší než dle ČÚP. Tento rozdíl je způsoben mnoha faktory, jak jsem již uvedla výše.

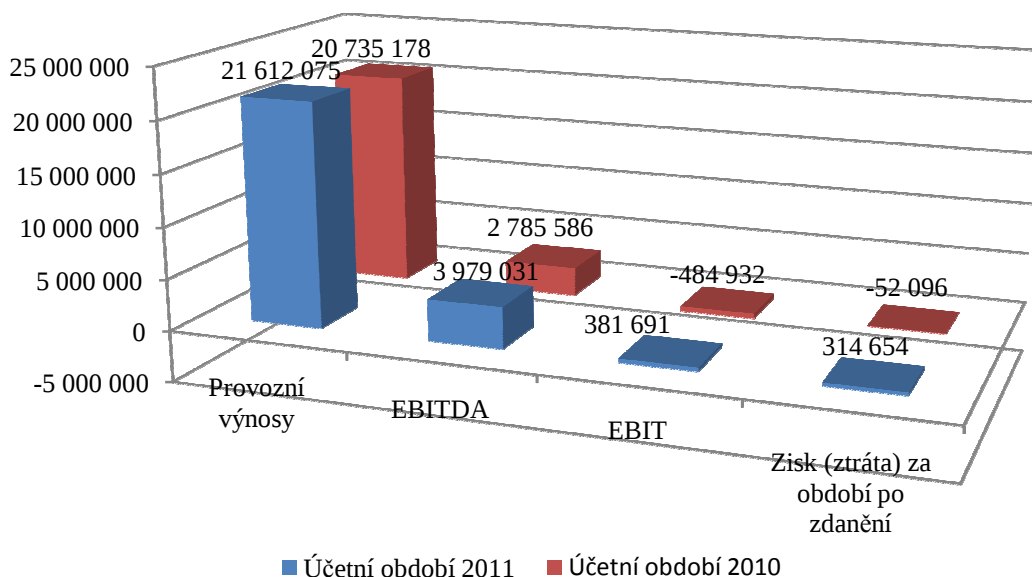
Při podrobnější analýze výsledovky dle IFRS vidíme, že provozní výnosy meziročně vzrostly o 876 897 tis. Kč, z toho tržby z hlavní činnosti vzrostly oproti loňskému roku o 2 %, ostatní provozní výnosy o 23 % a ostatní provozní zisky o 44 %. Tento nárůst je způsoben zejména nárůstem tržeb z přepravy cestujících, zvýšením zisku z prodeje pozemků, budov a zařízení a růstem investic do nemovitostí. Na provozní náklady působí zejména úspory v oblasti mzdových nákladů vlivem racionalizačních opatření přijatých v letech 2010 a 2011. Tyto faktory pozitivně ovlivnily vývoj provozního hospodářského výsledku, který meziročně vzrostl o 179 % na zisk ve výši 381 691 tis. Kč. Výsledovka dle IFRS vykazuje ztrátu z pokračující činnosti

ve výši 81 127 tis. Kč. Tato ztráta se však výrazně snížila ve srovnání se ztrátou z loňského roku přesahující 245 mil. Kč. K tomuto zlepšení došlo i přes zvýšení ostatních ztrát z důvodu kurzových ztrát z přecenění cizoměnových závazků. Čistý zisk zahrnující zisk z ukončených činností dosáhl hodnoty 314 654 tis. Kč.

Graf č. 1: Složení EBIT v roce 2011 (v tis. Kč) - IFRS



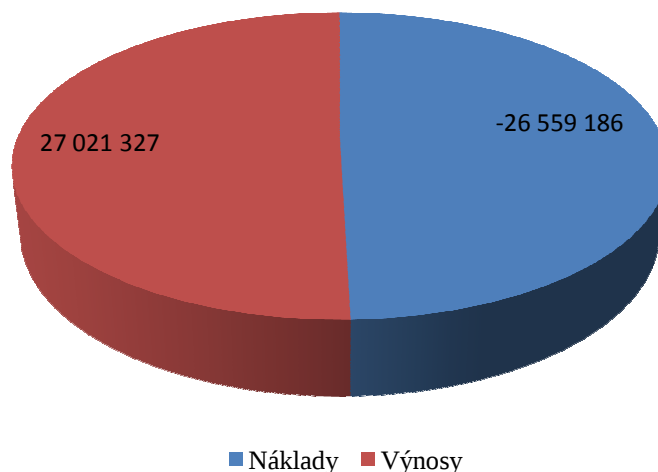
Graf č. 2: Provozní výnosy, EBITDA, EBIT, zisk (ztráta) po zdanění v roce 2010 a 2011 (v tis. Kč) - IFRS



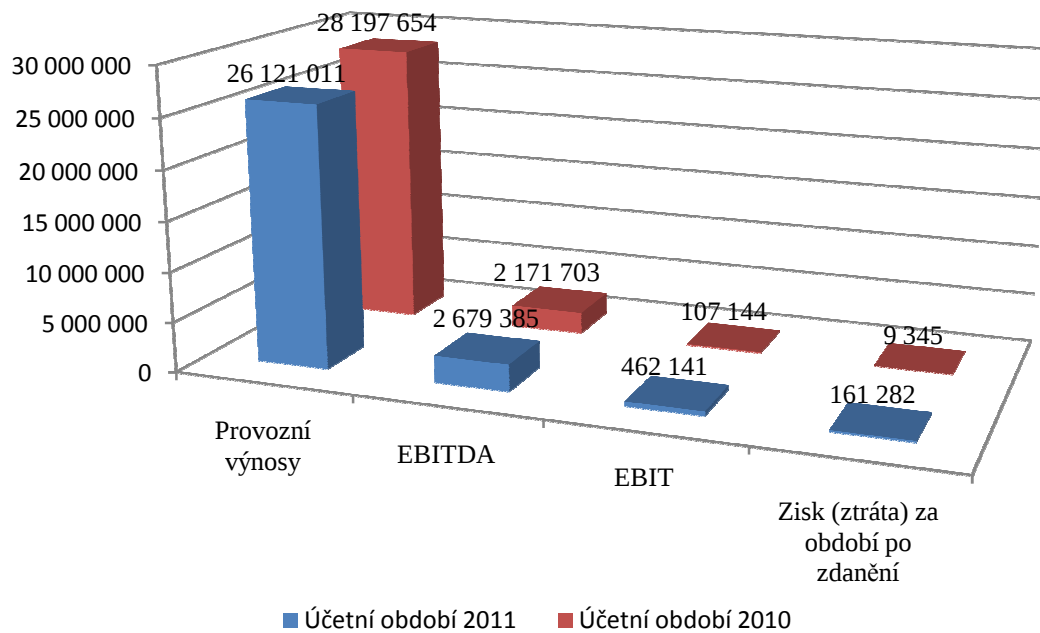
Výkaz zisku a ztráty dle ČÚP je podrobnější oproti výkazu zisku a ztráty dle IFRS. Provozní výnosy poklesly meziročně o 7%. Tento pokles je zapříčiněn zejména poklesem tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb ve výši 1 738 116 tis. Kč. Tržby

poklesly z toho důvodu, že zahrnují tržby z ukončených činností. Jde o tržby z obsluhy dráhy, které byly koncem roku 2011 prodány SŽDC. Proto došlo oproti loňskému roku ke snížení. Tyto tržby jsou dle IFRS vykazovány odděleně v hospodářském výsledku ukončených činností. Provozní náklady jsou stejně jako ve výsledovce sestavené podle IFRS ovlivněny úsporami mzdových nákladů, proto dochází meziročně k jejich poklesu. Provozní výsledek hospodaření proto v roce 2011 vzrostl na částku 259 250 tis. Kč. Finanční výsledek hospodaření meziročně klesl o 931 710 tis. Kč. Důvodem poklesu je snížení finančních výnosů a růst finančních nákladů způsobený zvýšením kurzových ztrát. Oproti IFRS je dle ČÚP vykazován mimořádný VH, který se meziročně zvýšil na částku 265 227 tis. Kč. V příloze účetní závěrky sice důvod zvýšení není zmíněn, ale dle mého názoru je pod mimořádným výsledkem hospodaření skryt prodej části podniku SŽDC. Celkový výsledek hospodaření za účetní období se oproti roku 2010 výrazně zvýšil. Dosáhl hodnoty 161 282 tis. Kč, což je téměř o 1 626 % více než minulý rok.

Graf č. 3: Složení EBIT v roce 2011 (v tis. Kč) - ČÚP



Graf č. 4: Provozní výnosy, EBITDA, EBIT, zisk (ztráta) po zdanění v roce 2010 a 2011 (v tis. Kč) - ČÚP



7 Závěr

V dnešní době stále více českých podniků používá pro sestavení účetní závěrky mezinárodní standardy účetního výkaznictví místo českých účetních předpisů. Tento rozmach jsem si uvědomila, až když jsem sama mezi velkými firmami hledala individuální účetní závěrku, která by byla sestavena dle českých účetních předpisů. Tento úkol je téměř nesplnitelný. Většina velkých českých firem si sama zvolí pro sestavení účetní závěrky mezinárodní standardy účetního výkaznictví nebo jim to uloží zákon.

Také tento důvod mě vedl k tomu, abych si vybrala diplomovou práci týkající se mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Za cíl jsem si zvolila srovnat mezinárodní standardy účetního výkaznictví a české účetní předpisy v oblastech dotýkajících se výkazu zisku a ztráty. Nejprve jsem se pokusila proniknout do výkazu zisku a ztráty z teoretické stránky jak dle českých předpisů, tak i podle IFRS a poté jsem toto teoretické hledisko aplikovala ve společnosti ČD. Jednotlivé oblasti výkazu zisku a ztráty jsem srovnala jak teoreticky tak i prakticky v pojetí konkrétních částek vykázaných v účetnictví společnosti ČD.

Při srovnávání výkazu zisku a ztráty dle IFRS a ČÚP je nutné si uvědomit jeden zásadní rozdíl. IFRS se snaží především informovat investory o výkonnosti podniku. ČÚP jsou značně ovlivněny daňovými zákony. ČÚP jsou vytvářeny tak, aby vyhovovaly státní správě. Stát figuruje jako hlavní uživatel české účetní závěrky. Z hospodářského výsledku vykázaného ve výkazu zisku a ztráty je počítána daň z příjmu. České podniky se snaží o to, aby daň z příjmu byla co nejnižší. Proto je tendence českých podniků prezentovat vysoké daňové náklady například prostřednictvím aktiv, které nepřevýší hranici pro uznání a jsou vykázány rovnou do nákladů daného období. Podniky aplikující IFRS mají spíše opačný trend.

Při psaní mé diplomové práce mě nejprve překvapilo jak český účetní systém oproti mezinárodním standardům účetního výkaznictví je málo propracovaný a nedoladěný. Nejenom že české účetní předpisy nedefinují prvky výkazu zisku a ztráty, ale také se k některým významným oblastem, jako jsou třeba zaměstnanecké požitky, vyjadřují velmi omezeně.

Hlavním cílem, který jsem si stanovila, bylo najít rozdíly, které se projevují v odlišném určení výsledku hospodaření dle IFRS a dle ČÚP. Tento úkol zní možná vcelku jednoduše. Ale pokud uživatel chce proniknout do výkazu zisku a ztráty jakéhokoliv podniku, nestačí se podívat na samotný výkaz. Pro pochopení souvislostí je potřeba proniknout do všech účetních principů používaných podnikem. Dále nestačí v příloze účetní závěrky vyhledat pouze oblasti vykázané ve výkazu zisku a ztráty, ale je nutné si nastudovat celou přílohu podniku, protože jednotlivé oblasti jsou značně provázané. Jako příklad lze uvést například odpisy, které vždy souvisí s konkrétním vykazováním majetku či výpůjční náklady, které se vztahují k úvěrům či leasingům.

V následujících odstavcích bych ráda shrnula nejvýznamnější rozdíly, které mají vliv na sestavení výkazu zisku a ztráty ve společnosti ČD. V oblasti výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb je rozdíl způsoben zejména v odlišném přístupu k diskontování na současnou hodnotu. IFRS diskontování vyžadují, ale ČÚP to až na několik výjimek zakazují.

Zaměstnanecké požitky, které nejsou dle českých účetních předpisů téměř vůbec upravovány, jsou obdobně řešeny v obou účetních systémech. Přitom české podniky vycházejí z obecné zásady věcné a časové srovnatelnosti nákladů. Při účtování dovolené je českou praxí upřednostňována rezerva na dovolenou. IFRS preferují v tomto případě vykazování krátkodobého závazku. Společnost ČD však v obou výkazech zisku a ztráty tvoří překvapivě rezervu na dovolenou.

Výpůjční náklady jsou aktivovány do ceny aktiva, pokud souvisejí přímo s pořízením aktiva. Pokud nesplňují výpůjční náklady tuto podmínku, musí být zaznamenány přímo do nákladů období. Toto pravidlo je vyžadováno standardy IFRS. ČÚP umožňují možnost volby při vykazování výpůjčních nákladů souvisejících s pořízením aktiva. Mohou je zahrnout do ceny aktiva či vykázat rovnou do nákladů. ČD pochopitelně stanovili vykazování výpůjčních nákladů v tomto ohledu stejně pro oba účetní systémy. I přesto prezentují oba systémy odlišnou výši výpůjčních nákladů. To je způsobeno nejspíše tím, že IFRS určují nákladové úroky prostřednictvím efektivní úrokové míry a ČÚP lineární úrokovou sazbou. Další odlišnost, kterou je možné zpozorovat při vykazování společností ČD je, že dle IFRS

prezentuje všechny výpůjční náklady pod jednou položkou nazvanou finanční náklady. ČÚP vykazují zvlášť nákladové úroky související s úvěrem a nákladové úroky vyplývající z leasingu. Úroky z leasingu prezentují pod nákladovou položkou služby.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je významnou položkou v každé účetní závěrce. Jeho výše ovlivňuje náklady a výnosy podniku prostřednictvím odpisů, oprav a údržby a technického zhodnocení. Pojetí odpisů v obou účetních systémech se začalo v posledních letech sblížovat. Do ČÚP byl zaveden pojem zbytková hodnota a komponentní odpisování. I přesto odpisy vykázané ve společnosti ČD jsou stanoveny odlišně. To může být dle mého názoru zapříčiněno různou výší odepisovatelných aktiv dle IFRS a dle ČÚP. Jak odpisy, tak i technické zhodnocení jsou ovlivněny daňovými zákony. Účetní odpisy mohou být nahrazeny daňovými. Technické zhodnocení je aktivováno do ceny aktiva, pouze pokud přesahuje částku 40 000 Kč. Tato částka je stanovena daňovými zákony. IFRS nejsou v žádné oblasti nijak limitovány daňovými předpisy.

Rezervy jsou v obou účetních systémech chápány obdobným způsobem. Rozdíl je však opět způsobem zásahem daňových předpisů do ČÚP. Nejčastější rezervou povolenou daňovými předpisy je rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Tato rezerva je z hlediska IFRS naprosto nemyslitelná, protože nepředstavuje závazek podniku. Ve společnosti ČD jsou vytvářeny pouze účetní rezervy, které jsou v obou účetních systémech chápány téměř totožně. Rozdílné je zúčtování rezervy na druh nákladového účtu. Dle ČÚP jsou rezervy zúčtovány na nákladový účet změna stavu rezerv. IFRS účtují rezervy na nákladový účet, se kterým rezerva souvisí.

Dotace poskytnuté na pořízení aktiva snižují v obou účetních systémech pořizovací cenu aktiva. Ostatní dotace jsou účtovány do výnosů. Tento princip účtování si vybrala společnost ČD pro vykazování dotací, i když z hlediska IFRS měla možnost volby. Ztráta z osobní přepravy hrazená z dotací je dle IFRS zahrnuta do položky výnosy z hlavní činnosti. Dle ČÚP je tato dotace zaznamenána pod položku ostatní provozní výnosy.

Snížení hodnoty aktiv je možné dle IFRS vždy zrušit při pomnutí důvodů. ČÚP vyžadují od podniku, aby se rozhodnul před vykázáním, zda je snížení hodnoty trvalé či dočasné. Podle rozhodnutí podnik dále postupuje v účtování.

Mnoho odlišností ve vykazování se objevuje v oblasti leasingu. Dle českých předpisů je předmět nájmu vždy v rozvaze pronajímatele. Dle IFRS je najaté aktivum v rozvaze nájemce, pokud se jedná o finanční leasing. V případě operativního leasingu je předmět leasingu v rozvaze pronajímatele stejně jako v případě ČÚP. Dopad na výsledek hospodaření je v obou účetních systémech podobný.

Na závěr své diplomové práce jsem si stanovila za cíl, srovnat hospodářský výsledek meziročně. Jak je možné vidět v účetní závěrce, společnosti ČD se daří dobře a její hospodářský výsledek meziročně roste. Tento pozitivní vývoj není narušen ani prodejem části podniku týkající se řízení dopravy a narůstající konkurencí v oblasti železniční dopravy. Informace o meziročním porovnání výsledku hospodaření jsou důležité pro investory, proto by neměly dle mého názoru chybět ani v žádné výroční zprávě.

Při sestavování výkazu zisku a ztráty dle IFRS a ČÚP je nutné si všimnout nejenom mnohých odlišností, ale také významných shod. Oba účetní systémy rozdělují náklady a výnosy na finanční a provozní. Mimořádné náklady byly vykazovány dle IFRS v minulosti, nyní jsou zakázány. Provozní náklady jsou vykazovány podle druhu nebo podle funkce. IFRS však při rozhodování jak vykazovat provozní náklady upozorňují na to, aby podniky při výběru brali v potaz všechny okolnosti. České podniky se rozhodují spíše intuitivně a převážně si vybírají druhové členění nákladů kvůli historickým zvyklostem. Společnost ČD si vybrala pro vykazování druhové členění nákladů.

Zamyslíme-li se nad rozdíly ve výkazu mezi českými účetními předpisy a IFRS, dojdeme k závěru, že český účetní systém je v mnoha ohledech nedokonalý a jeho přiblížení k IFRS by mu jenom prospělo. V posledních letech vidíme tendenci sbližování, proto lze do budoucna očekávat stále rozsáhlejší stírání rozdílů mezi ČÚP a IFRS. Je však důležité připomenout, že pokud bude účetnictví dále nástrojem pro zjištění daňové povinnosti, tento cíl nemůže být nikdy zcela splněn.

Seznam použité literatury

Monografie

1. EPSTEIN, BarryJay a JERMAKOWICZ, Eva K. *Wiley IFRS 2007: interpretation and application of International financial reporting standards*. Hoboken: John Wiley, 2007. 1214 s. ISBN 978-0-471-79823-1.
2. VAŠEK, Libor et al. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012. 264 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-8671-679-4.
3. BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
4. KRUPOVÁ, Lenka, VAŠEK, Libor a ČERNÝ, Michal R. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Vyd. 1. Praha: Vox, 2005. iv, 1050 s. Účetnictví / Vox. ISBN 80-86324-44-3.
5. FICBAUER, Jiří a FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 2. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2009. 130 s. Ekonomie. ISBN 978-80-7418-045-3.
6. ŠRÁMKOVÁ, Alice a JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: IAS/IFRS: praktické aplikace: aktualizované vydání pro účetní období 2008*. Praha: Institut Svazu účetních, 2007. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.
7. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 17. aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2007. vii, 416 s. ISBN 978-80-7273-143-5.
8. RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2008*. 8. aktualiz. vyd. Praha: Anag, 2008. 959 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-437-8.
9. KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2005. ix, 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
10. KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004. iii, 284 s. ISBN 80-7273-095-9.
11. RANDÁKOVÁ, Monika a kol. *Finanční účetnictví pro podnikatele v příkladech*. 3. přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 122 s. ISBN 978-80-245-1565-6.

12. AMBROŽ, Jan. *1. účetní závěrka po novele veřejných financí*. Praha: Koršach, 2008. 167 s. Daně pro každého. ISBN 978-80-86296-18-0.
13. *Podvojný účetnictví 2011*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 215 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3807-9.
14. PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetnictví podnikatelských subjektů*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 138 s. Otázky a odpovědi z praxe. ISBN 978-80-7357-617-2.
15. BUCHTOVÁ, Jana. *Jak porozumět účetním výkazům, aneb, Co v nich (ne)najdete*. Ostrava: Mirago, 2003. 143 s. ISBN 80-86617-10-6.
16. LOUŠA, František. *Zákon o účetnictví v praxi*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2011. 140 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3848-2.
17. MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009. 351 s. Praktik. ISBN 978-80-87212-13-4.
18. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. xi, 327 s. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-251-3652-2.
19. STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 304 s. Téma. ISBN 978-80-7357-692-9.
20. MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 551 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4574-9.
21. *Účetnictví podnikatelů 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. xiv, 574 s. Meritum. ISBN 978-80-7357-993-7.
22. CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 439 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-726-3.
23. PILAŘOVÁ, Ivana a PILÁTOVÁ, Jana. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012: shrnutí novinek 2012 a 2013*. 5., aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 208 s. Účetnictví. ISBN 978-80-87480-06-9.
24. *Účetní souvztahnosti 2010-2011*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. xxiv, 330 s. Meritum. Téma. ISBN 978-80-7357-538-0.

25. RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka 2013: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2013*. 13., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1111 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-793-5.
26. JÍLEK, Josef a SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4710-1.
27. ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ, Martina a VOJÁČKOVÁ, Helena. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: IAS/IFRS: praktické aplikace: aktualizované vydání pro účetní období 2009-2010*. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. 480 s. ISBN 978-80-86716-61-9.

Zákony, vyhlášky a standardy

1. Koncepční rámec IFRS: Conceptual Framework. [online], [cit. 1. 2. 2013], <<http://www.ifrs.org>>.
2. IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky: International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements. [online], [cit. 3. 2. 2013], <<http://www.ifrs.org>>.
3. IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou: International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement. [online], [cit. 30. 3. 2013], <<http://www.ifrs.org>>.
4. Český překlad Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. [online], [cit. 5. 2. 2013], <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2008R1126:20111126:CS:PDF>>.
5. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
6. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
8. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Elektronické zdroje

1. PROCHÁZKA, D. *Výnosy a principy jejich uznávání v IFRS* [online]. 2011 [cit. 10. 2. 2013]. Dostupné z: <https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/1FU486/IAS18_Presentace.pdf>.
2. PWC. *IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 18. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.
3. Ernst & Young. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. 2006 [cit. 22. 2. 2013]. Dostupné z: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/\\$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf)>.
4. VAŠEK, L. *Rozšíření IFRS o nová pravidla: Enhancement of IFRS by new standards* [online]. 2011 [cit. 1. 4. 2013]. Dostupné z: <<http://www.lvc.cz/informacni-zdroje-ifrs/rozsireni-ifrs-o-nova-pravidla/>>.
5. České dráhy, a.s. [online]. 2009 [cit. 11. 4. 2013]. Dostupné z: <<http://www.cd.cz/default.htm>>.
6. Účetní závěrky: www.justice.cz (sbírka listin)
7. www.wikipedia.cz

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Tržby z hlavní činnosti dle IFRS (v tis. Kč)	51
Tabulka č. 2: Tržby za vlastní výkony a služby dle ČÚP (v tis. Kč).....	51
Tabulka č. 3: Náklady na zaměstnanecké požitky (v tis. Kč).....	52
Tabulka č. 4: Rezervy týkající se zaměstnaneckých požitků (v tis. Kč)	53
Tabulka č. 5: Zaměstnanecké požitky klíčového managementu (v tis. Kč)	53
Tabulka č. 6: Výpůjční náklady (v tis. Kč).....	54
Tabulka č. 7: Opravy a udržování (v tis. Kč).....	55
Tabulka č. 8: Odpisy (v tis. Kč).....	55
Tabulka č. 9: Rezervy dle IFRS (v tis. Kč).....	56
Tabulka č. 10: Rezervy dle ČÚP (v tis. Kč)	57
Tabulka č. 11: Státní dotace (v tis. Kč).....	58
Tabulka č. 12: Snížení hodnoty (v tis. Kč)	59
Tabulka č. 13: Leasing (v tis. Kč).....	60

Seznam grafů

Graf č. 1: Složení EBIT v roce 2011 (v tis. Kč) - IFRS.....	61
Graf č. 2: Provozní výnosy, EBITDA, EBIT, zisk (ztráta) po zdanění v roce 2010 a 2011 (v tis. Kč) - IFRS.....	61
Graf č. 3: Složení EBIT v roce 2011 (v tis. Kč) - ČÚP	62
Graf č. 4: Provozní výnosy, EBITDA, EBIT, zisk (ztráta) po zdanění v roce 2010 a 2011 (v tis. Kč) - ČÚP	63

Seznam příloh

Příloha č. 1: Výkaz zisku a ztráty dle ČÚP.....	74
Příloha č. 2: Výkaz zisku a ztráty dle IFRS	75

Seznam použitých zkratek

ČÚP	České účetní předpisy
ČÚS	Český účetní standard
CAS	Czech Accounting Standard (České účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standard (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IAS	International Accounting Standard (Mezinárodní účetní standardy)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Interpretace mezinárodního účetního výkaznictví)
PWC	Pricewaterhouse Coopers
ČD	České dráhy
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní principy)
N	Náklady
SŽDC	Správa železniční a dopravní cesty

Příloha č. 1: Výkaz zisku a ztráty dle ČÚP

	Účetní období		Meziroční rozdíl
	31.12.2011	31.12.2010	
I. Tržby za prodej zboží	14 209	13 796	413
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	-10 048	-12 326	2 278
+ Obchodní marže	4 161	1 470	2 691
II. Výkony	11 326 657	13 068 685	-1 742 028
II. 1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	11 117 469	12 855 585	-1 738 116
II. 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	-1 358	1 449	-2 807
II. 3. Aktivace	210 546	211 651	-1 105
B. Výkonová spotřeba	-11 853 071	-11 754 527	-98 544
B. 1. Spotřeba materiálu a energie	-4 679 846	-4 643 475	-36 371
B. 2. Služby	-7 173 225	-7 111 052	-62 173
+ Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	-522 253	1 315 628	-1 837 881
C. Osobní náklady	-10 614 935	-13 058 322	2 443 387
C. 1. Mzdové náklady	-7 676 321	-9 531 408	1 855 087
C. 2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva	-5 650	-5 820	170
C. 3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	-2 520 743	-3 034 310	513 567
C. 4. Sociální náklady	-412 221	-486 784	74 563
D. Daně a poplatky	-44 295	-49 701	5 406
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-2 217 244	-2 064 559	-152 685
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	2 022 796	2 098 164	-75 368
III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	1 021 984	1 097 345	-75 361
III. 2. Tržby z prodeje materiálu	1 000 812	1 000 819	-7
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	-1 227 295	-1 419 566	192 271
F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	-294 250	-485 765	191 515
F. 2. Prodaný materiál	-933 045	-933 801	756
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	400 720	24 833	375 887
IV. Ostatní provozní výnosy	12 757 349	13 017 009	-259 660
H. Ostatní provozní náklady	-295 593	-414 930	119 337
* Provozní výsledek hospodaření	259 250	-551 444	810 694
VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		600 400	-600 400
J. Prodané cenné papíry a podíly		-287 483	287 483
VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	83 267	67 686	15 581

VII 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	83 267	67 686	15 581
VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku	16 141	2 407	13 734
M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		-5 189	5 189
X. Výnosové úroky	1 008	963	45
N. Nákladové úroky	-301 140	-95 800	-205 340
XI. Ostatní finanční výnosy	409 960	356 038	53 922
O. Ostatní finanční náklady	-572 712	-70 788	-501 924
* Finanční výsledek hospodaření	-363 476	568 234	-931 710
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	-281	1 999	-2 280
Q. 1. splatná	-281	1 999	-2 280
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-103 945	14 791	-118 736
XIII. Mimořádné výnosy	389 940		389 940
R. Mimořádné náklady	-124 713	-5 446	-119 267
* Mimořádný hospodářský výsledek	265 227	-5 446	270 673
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	161 282	9 345	151 937
**** Výsledek hospodaření před zdaněním	161 001	11 344	149 657

Příloha č. 2: Výkaz zisku a ztráty dle IFRS

Výsledovka	Účetní období		Meziroční rozdíl
POKRAČUJÍCÍ ČINNOSTI	31.12.2011	31.12.2010	
Tržby z hlavní činnosti*	19 122 209	18 721 875	400 334
Ostatní provozní výnosy	2 339 413	1 908 696	430 717
Výkonová spotřeba*	-9 851 285	-9 599 913	-251 372
Náklady na zaměstnanecké požitky*	-7 781 759	-8 349 679	567 920
Odpisy a amortizace	-3 597 340	-3 270 518	-326 822
Ostatní provozní zisky*	150 453	104 607	45 846
Zisk (ztráta) před úroky a zdaněním*	381 691	-484 932	866 623
Finanční náklady*	-412 734	-144 089	-268 645
Ostatní zisky (ztráty)*	-50 366	385 074	-435 440
Ztráta před zdaněním*	-81 409	-243 947	162 538
Daň z příjmů	282	-1 999	2 281
Ztráta za období z pokračujících činností*	-81 127	-245 946	164 819
UKONČENÉ ČINNOSTI			
Zisk z ukončených činností*	395 781	193 850	201 931
Zisk (ztráta) za období	314 654	-52 096	366 750

Výkaz o úplném výsledku	Účetní období		Meziroční rozdíl
	31.12.2011	31.12.2010	
Zisk (ztráta) za období	314 654	-52 096	366 750
Zajištění peněžních toků	-31 476	56 978	-88 454
Související daň z příjmů	0	0	0
Ostatní úplný výsledek za období	-31 476	56 978	-88 454
Úplný výsledek za období celkem	283 178	4 882	278 296